

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Aplikace DPH v obchodní korporaci CZ LOKO, a.s.  
Application of VAT in the Business Corporation CZ LOKO, a.s.

Student: Bc. Kateřina Rybková  
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2016

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Kateřina Rybková**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Téma: Aplikace DPH v obchodní korporaci CZ LOKO, a.s.  
Application of VAT in the Business Corporation CZ LOKO, a.s.  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Základní charakteristika a vývoj DPH
3. Legislativní principy uplatňování DPH
4. Praktické uplatňování DPH v obchodní korporaci CZ LOKO, a.s.
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2015 – výklad s příklady*. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 383 s. ISBN 978-80-247-5500-7.

LEDVINKOVÁ, Jana. *Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 7. vyd. Praha: VOX, 2015. 396 s. ISBN 978-80-87480-34-2.

PLATTEEUW, Chris a Pedro PESTANA de SILVA. *Quick reference to European VAT compliance 2011*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2011. 824 s. ISBN 978-90-411-3523-0.

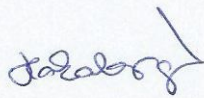


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

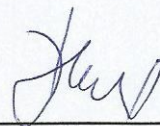
Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



---

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
*vedoucí katedry*



---

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
*děkanka fakulty*

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3, 4 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 22. dubna 2016

  
Bc. Kateřina Rybková

# OBSAH

<b>1</b>	<b>Úvod .....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Základní charakteristika a vývoj DPH.....</b>	<b>7</b>
2.1	Daně obecně .....	7
2.2	Historie a mechanismus fungování DPH a daně z obratu .....	7
2.3	Právní úprava v ČR .....	9
2.4	Základní pojmy v oblasti DPH.....	10
2.4.1	Předmět daně podle § 2 odst. 1 ZDPH se rozumí:.....	10
2.4.2	Územní působnost .....	11
2.4.3	Základní pojmy vymezené v § 4 ZDPH .....	11
2.5	Daňové subjekty .....	12
2.5.1	Osoby povinné k dani .....	13
2.6	Plátcí.....	15
2.6.1	Identifikované osoby .....	15
2.7	Místo plnění.....	16
2.7.1	Místo plnění při dodání zboží § 7 ZDPH .....	16
2.7.2	Místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu § 7a ZDPH.....	16
2.7.3	Místo plnění při zaslání zboží § 8 ZDPH .....	17
2.7.4	Místo plnění při pořízení zboží z JČS .....	18
2.7.5	Místo plnění při dovozu zboží .....	18
2.8	Základ daně, sazby daně a zdaňovací období .....	18
2.9	Režim přenesení daňové povinnosti v ČR .....	20
2.9.1	Obecná ustanovení režimu přenesení daňové povinnosti.....	21
2.10	Souhrnné hlášení § 102 ZDPH.....	22
2.11	Evidence DPH .....	23
2.12	Kontrolní hlášení .....	23
2.13	Nárok na odpočet daně .....	24
2.13.1	Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně .....	24
2.14	Nárok na odpočet daně podle účelu využití přijatého zdanitelného plnění.....	25
2.14.1	Nárok na odpočet daně v poměrné výši.....	26
2.14.2	Nárok na odpočet daně v krácené výši .....	27
2.14.3	Bez nároku na odpočet daně .....	29
<b>3</b>	<b>Legislativní principy uplatňování DPH.....</b>	<b>30</b>
3.1	Dodání zboží v rámci tuzemska .....	30

3.1.1	Povinnost přiznat daň .....	31
3.1.2	Základ daně a výpočet daně.....	32
3.2	Dodání zboží do JČS .....	34
3.2.1	Dodání zboží osobě registrované k DPH v JČS .....	34
3.2.2	Dodání zboží z ČR do EU osobě neregistrované k dani v JČS .....	37
3.3	Pořízení zboží z JČS.....	38
3.3.1	Předmět daně a místo plnění.....	38
3.3.2	Povinnost přiznat daň .....	39
3.3.3	Základ daně, výpočet daně a nárok na odpočet daně.....	40
3.3.4	Pořízení zboží z JČS do JČS.....	42
3.3.5	Pořízení zboží z JČS od neplátce.....	42
3.3.6	Oprava základu daně při poskytnutí slevy u zboží pořízeného z JČS .....	43
3.4	Dovoz zboží.....	44
3.5	Vývoz zboží.....	46
3.6	Intrastat.....	47
3.7	Přeprava obchodního majetku za účelem zpracovatelských operací .....	51
<b>4</b>	<b>Praktické uplatňování DPH v obchodní korporaci CZ LOKO, a.s.....</b>	<b>53</b>
4.1	Charakteristika obchodní společnosti.....	53
4.2	Obchodování se zbožím v rámci tuzemska .....	54
4.2.1	Dodání zboží v rámci tuzemska.....	54
4.2.2	Pořízení zboží v rámci tuzemska .....	57
4.2.3	Režim přenesení daňové povinnosti § 92a ZDPH.....	60
4.3	Obchodování se zbožím v rámci EU .....	63
4.3.1	Pořízení zboží z JČS .....	63
4.3.2	Dodání zboží do JČS .....	66
4.4	Obchodování se zbožím v rámci třetích zemí .....	68
4.5	Shrnutí a zhodnocení zjištěného stavu .....	71
<b>5</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>72</b>
	<b>Seznam použité literatury.....</b>	<b>74</b>
	<b>Seznam zkratk.....</b>	<b>76</b>
	<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
	<b>Seznam příloh</b>	
	<b>Přílohy</b>	

# 1 Úvod

Daně jsou častým tématem hovorů jak ekonomů, právníků tak i laiků. Často slýcháme, že jsou daně příliš vysoké, zatěžují podnikání, případně, že daně nestačí pokrýt potřeby státu. Zdálo by se, že je vcelku jasné, co je daň. Ale ve skutečnosti narážíme na značný problém v neujasněné terminologii daně, která není v legislativě definována, což způsobuje rozdíl mezi teoretickým pojetím daně a právní úpravou v České republice. Z tohoto důvodu je v této práci daň chápána: jako „povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu“. Tato definice je používána mezinárodní organizací OECD (Kubátová, 2009, s. 9). A právě daň z přidané hodnoty (dále jen DPH), je zcela zásadním nástrojem veřejných financí nejen v Evropské unii, ale po celém světě. Proto je oblast DPH výrazně harmonizována a celá řada ustanovení vychází z unijní legislativy, která je pro členské státy Evropské unie závazná. Od roku 2004 kdy Česká Republika vstoupila do Evropské unie a přijala zcela nový zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, byl tento zákon několikrát novelizován převážně implementací nových evropských směrnic do právního řádu ČR. V současnosti je základním předpisem směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, která nabyla své účinnosti v lednu 2007 a od té doby byla rovněž mnohokrát novelizována. Stejně tak se plátcům daně vyplácí znát i účinek komunitárního práva a jeho dalších směrnic.

Cílem diplomové práce je teoretické vysvětlení problematiky uplatňování DPH ve vybraných oblastech včetně legislativních postupů a následné praktické aplikace ve zvoleném zdaňovacím období, přičemž účelem je ověřit správnost uplatňování DPH ve společnosti CZ LOKO, a.s. a případně posloužit jako zdroj informací pro ostatní plátce daně s podobným zaměřením.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou s tím, že první část vychází z deskripce odborné literatury, zákonných předpisů a internetových portálů zabývajících se danou problematikou a je zaměřena na obecnou charakteristiku, vývoj DPH a též na analýzu zákonné úpravy platné v České republice, na jejímž základě je charakterizován systém DPH, s úmyslem vymezit základní pojmy a principy nezbytné pro hlubší porozumění a následnou praktickou aplikaci.

V druhé části jsou analyzovány příklady, s kterými obchodní společnost CZ LOKO a.s. přijde běžně do styku. Jedná se především o dodání zboží v rámci tuzemska, intrakomunitární dodávky zboží, vývoz a dovoz zboží mimo EU a další specifické příklady. Následně dochází k syntéze poznatků získaných prostřednictvím analýzy, na základě, kterých autorka uvádí svá

doporučení a postřehy jak postupovat u daného účetního případu dle zákona o DPH. Celá práce je zaměřená především na obchodování se zbožím, neboť je to hlavní činnost akciové společnosti.

Při zpracování diplomové práce byly využity metody analýzy, syntézy, deskripce a komparace.



## **2 Základní charakteristika a vývoj DPH**

Tato kapitola je zaměřena na obecnou charakteristiku, vývoj DPH a též na analýzu zákonné úpravy platné v České republice, na jejímž základě je charakterizován systém DPH. Rovněž jsou zde vymezeny základní pojmy a principy nezbytné pro následnou praktickou aplikaci a také pro hlubší porozumění zákona č. 235/2014 o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH).

### **2.1 Daně obecně**

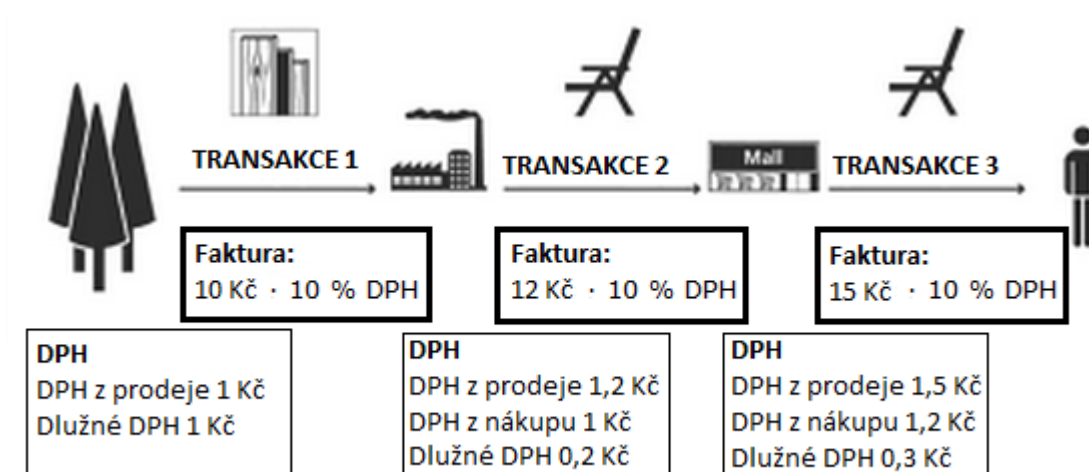
Funkce daní v ekonomice je zřejmá, mají zajistit příjem do státního rozpočtu. Neboť každý stát ke svému fungování potřebuje finanční prostředky nejen pro financování vládních výdajů, ale i pro realizaci základních funkcí: alokační, redistribuční, stabilizační. Úkolem alokační funkce je co nejefektivněji umístit vládní výdaje a optimálně je rozdělit mezi veřejnou a soukromou spotřebu. Redistribuční funkce má pomocí daní a transferů zajistit redistribuci důchodů. U stabilizační funkce, se názory značně liší. Jelikož Keynesovská teorie se zaměřuje na efektivní poptávku, která určuje úroveň produkce a její nedostatečná výše může vést k poklesu příjmů ekonomického subjektu. Právě v tuto chvíli má stát pomocí daní a vládních výdajů zajistit stabilní tempo růstu produktu ekonomiky a plné zaměstnanosti. Naopak Neoklasici odmítají význam daní jako prostředku využitelného k makroekonomické regulaci.

Kvůli absenci jednoznačného vymezení daně v zákonech většiny států lze využít nejčastěji používanou definici, kde je daň chápána jako povinná, zákonem předem stanovená částka, založená na nenávratném principu, kterou se odčerpává část nominálního důchodu ekonomického subjektu (Široký, 2008).

### **2.2 Historie a mechanismus fungování DPH a daně z obratu**

Myšlenka zavedení DPH se objevila po druhé světové válce. Prvně byla použita s trochu jiným mechanismem v roce 1954 Francií s názvem „Taxe sur la valeur ajoutée“ (Platteeuw, Pestana da Silva, 2011). V roce 1967 se členské státy EU směrnicí č. 67/227/EEC zavázaly, že stávající systém daně z obratu bude nahrazen všeobecným systémem DPH, který je uvalován na veškeré zboží i služby a je stanoven procentem z prodejní ceny. Tzn., že nezáleží na počtu stupňů ve výrobním či distribučním procesu (viz Obr. 2.1). Zatím co sazba daně a výjimky ze zdanění, byly plně ponechány v kompetenci jednotlivých členských států (Nerudová, 2014).

Obr. 2.1 Mechanismus fungování DPH



Zdroj: Platteeuw (2011, s. 2-3), vlastní úprava.

Z Obr. 2.1 je zřejmé, že podstatou DPH je zdanění přidané hodnoty, tzn.: polotovary se stávají součástí nového výrobku a jeho hodnota se přidává k ceně nakoupeného zboží a dani podléhá jen nová výroba. Tento mechanismus DPH odstraňuje duplicitu daně, protože výrobní vstupy se již podruhé nezdaňují (Široký, 2008).

Zatím co daň z obrátu, která byla v ČR až do konce roku 1992, měla duplicitní účinek. To znamená, že zdaněné obraty u výrobce či obchodníka byly součástí ceny u jiného, kde byly opět podrobeny dani (viz Obr. 2.2). Počet duplicit, tedy vícenásobného částečného zdanění závisí na počtu zpracovatelů. Neboť každý další zpracovatel má povinnost vypočítat daň z hodnoty, která už byla částečně zdaněna někdy i vícekrát. To v konečném důsledku vedlo k nestejnosti daňového zatížení nejen různých druhů, ale i stejných druhů výrobků, což se ukázalo jako velmi nevýhodné hlavně při mezinárodním obchodě (Široký, 2013).

Také proto byla daň z obrátu v ČR nahrazena 1. 1. 1993 DPH, což sebou přineslo výhody, mezi které patří:

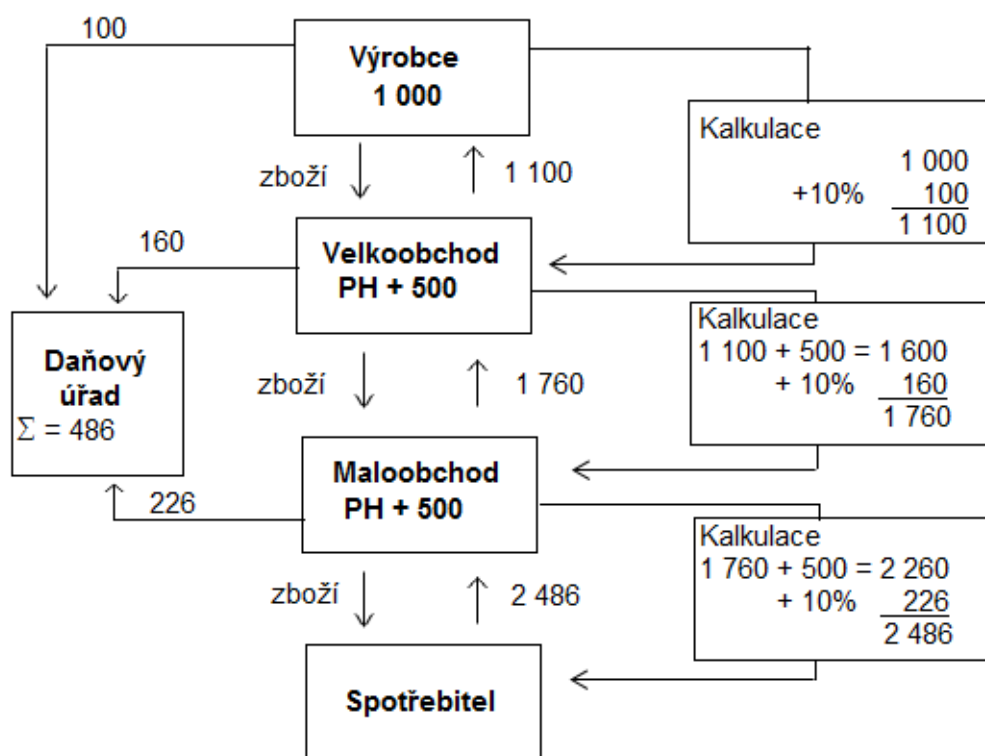
- **neutralita daně** tzn. že, osoby povinné k dani zdaní svoje výstupy, ale mohou odečíst čistou výši daně ze vstupů. V důsledku platí DPH konečný spotřebitel a to ve formě procentuálního navýšení konečné ceny, která odpovídá zákonné sazbě,
- **možnost zdanit služby** což snižuje možnost daňových úniků,
- **výhodnost pro mezinárodní obchod**, kdy technika daně umožňuje vývoz bez daně, takže všichni dovozci mají stejné podmínky,

- **odolnost proti daňovým únikům**, protože finanční úřad provádí kontrolu dokladů na základě evidence o dani, zaplacené z inputů, neboť každý má zájem o potvrzení, že daň byla zaplacená v ceně zboží. Otázkou zůstává, jaká je realita. Právě proto je tato výhoda velmi diskutabilní a možná právě proto byla 1. 1. 2016 zavedena povinnost sestavovat kontrolní hlášení, které by mělo vést k odhalení daňových úniků a podvodů viz kapitola 2.12.
- **spolehlivost výnosů pro stát.**

Jako hlavní nevýhody DPH Kubátová (2009, s. 69) uvádí:

- „náročnost přechodu na novou daň,
- administrativní nákladnost fungování daně,
- nebezpečí inflace.“

Obr. 2.2 Mechanismus výpočtu kaskádovité daně z obratu



Zdroj: Široký (2008, s. 176), vlastní úprava.

## 2.3 Právní úprava v ČR

Od roku 2004 kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie a přijala zcela nový zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, byl tento zákon několikrát novelizován, převážně formou implementace dalších evropských směrnic do právního řádu ČR. V současnosti je základním

předpisem směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, která platí od ledna 2007 a byla zapracována do novely účinné k 1. lednu 2009, ale plátcům daně se vyplatí znát i účinek komunitárního práva a dalších směrnic. Většina níže uvedených směrnic novelizuje zmíněnou směrnici o společném systému DPH například směrnice 2008/8/ES, 2008/9/ES, 2008/117/ES, 2009/47/ES a také směrnice o pravidlech fakturace 2010/45/EU, která významně změnila pohled na věrohodnost, původ, neporušenost a čitelnost daňového dokladu (Galočík, Paikert, 2015).

## **2.4 Základní pojmy v oblasti DPH**

Níže uvedené základní pojmy jsou pro plátce DPH nezbytné pro správné pochopení jejich významu a následné bezchybné určení předmětu daně.

### **2.4.1 Předmět daně** podle § 2 odst. 1 ZDPH se rozumí:

- dodání zboží,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z jiného členského státu (dále jen JČS) za úplatu uskutečněné v tuzemsku,
- pořízení nového dopravního prostředku do tuzemska z JČS, i když je pořizován osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží pokud vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň v tuzemsku.

Vyjmenovaná zdanitelná plnění se stávají předmětem daně, pokud nejsou osvobozena od daně a jsou prováděna za úplatu osobou, která je povinna k dani, to znamená, že uskutečňuje ekonomickou činnost a místo plnění je v tuzemsku.

§ 2a ZDPH vyjmenovává, která plnění nejsou předmětem daně. Konkrétně například dodání zboží pro zásobení lodí a další zboží pořízené z JČS, které je v tuzemsku osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1-10 ZDPH.

## 2.4.2 Územní působnost

Podle § 3 odst. 1 se pro účely ZDPH rozumí:

- tuzemsko: území České republiky, včetně území svobodných celních skladů a svobodných celních pásem s ohledem na § 66 ZDPH – osvobození při vývozu zboží,
- členský stát a území členského státu, na která se vztahuje smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské unie,
- jiný členský stát: členský stát s výjimkou České republiky,
- třetí země: území mimo Evropskou unii,
- území Evropské unie a souhrn území členských států.

V § 3 odst. 2 ZDPH jsou vymezena území, která nejsou považována za území členského státu Evropské unie, například: Kanárské Ostrovy, hora Athos, Normanské ostrovy, Ceuta či italské vody jezera Lugano.

## 2.4.3 Základní pojmy vymezené v § 4 ZDPH

Níže jsou uvedené definice pouze vybraných pojmů, které se týkají problematiky obchodování se zbožím.

- **úplata:** částka, která je v souvislosti s předmětem daně zaplacená v peněžních prostředcích či jako hodnota nepeněžitého plnění,
- **jednotková cena:** je cena za jednotku množství, např. 1 kus zboží nebo cena za službu,
- **daň na výstupu:** daň, kterou plátce účtuje svým odběratelům za poskytnutá zdanitelná plnění podle § 13 až 20 ZDPH. Případně daň z přijatých úplat vztahujících se k těmto plněním, které musí odvést do státního rozpočtu.
- **nadměrný odpočet** vzniká, když je daň odvedená na výstupu nižší než daň na vstupu, tuto částku stát vrátí plátcovi daně,
- **správce daně:** správcem DPH je příslušný finanční úřad, při dovozu zboží celní úřad, pokud zákon nestanoví jinak
- **osoba registrovaná k dani:** je osoba, která má určené DIČ pro účely DPH, díky kterému lze například při obchodování mezi členskými státy poznat, že se jedná o plátce daně registrovaného k DPH v ČR (jeho DIČ začíná zkratkou CZ),
- **zahraniční osoba** nemá na území EU sídlo ani místo pobytu,



- **osoba neusazená v tuzemsku** podle § 4 odst. 1 písm. m) ZDPH je osobou neusazenou v tuzemsku každá OPD, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku (respektive se provozovna plnění neúčastní), ale přesto dodává zboží nebo poskytuje služby, ze kterých vzniká povinnost přiznat a odvést daň v tuzemsku.
- **místo pobytu u fyzické osoby**
  - **bydliště** – adresa vedená v evidenci obyvatelstva či u správce daně,
  - **místo, kde se obvykle zdržuje** buď z důvodu osobních či profesních.
- **sídlo:** adresa místa vedení, případně místo, kde se schází vedení. Pokud u fyzické osoby nelze určit místo vedení považuje se za sídlo místo jejího pobytu.
- **provozovna:** organizační složka OPD, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou personálních a technických zdrojů, díky čemuž může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby.
- **Zboží** se pro účely ZDPH považuje především:
  - hmotná věc (movitá i nemovitá) s výjimkou cenných papírů a peněžních prostředků,
  - právo stavby (nemovitá nehmotná věc),
  - živé zvíře (například prodej plemenného zvířete mezi podnikateli),
  - lidské tělo či jeho část (je považována za zboží například v souvislosti s přepravou lidského těla pohřební službou),
  - plyn, elektřina, teplo a chlad,
  - bankovky a mince v okamžiku jejich dodání České národní bance (dále jen „ČNB“) ať už při pořízení z JČS či jejich dovozu ČNB.
- **přepočítání cizí měny:** u plnění uskutečněných v cizí měně vzniká povinnost přepočítat cizí měnu na českou a to pomocí kurz devizového trhu vyhlášeného ČNB (denní nebo pevný podle toho, který platí pro účetní jednotku) nebo poslední směnný kurz, který zveřejnila Evropská centrální banka. Přepočítání se provádí k okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečněné plnění. V případě dovozu se pro výpočet základu daně na českou měnu používá celní kurz.

## 2.5 Daňové subjekty

Ustanovení § 5 ZDPH definuje osoby podléhající dani. Vymezuje okruh osob, které jsou z důvodu své činnosti potenciálními plátcí daně.

### 2.5.1 Osoby povinné k dani

Dle § 5 ZDPH jsou osoby povinné k dani všechny právnické a fyzické osoby, které provozují ekonomickou činnost (činnost běžně označovanou jako „podnikání“). OPD je i například obec, která kromě výkonu veřejné správy (vybírání správních nebo místních poplatků) provádí i ekonomickou činnost (např. reklamní služby). Z toho vyplývá, že osoby povinné k dani jsou i všechny právnické osoby, které vykonávají ekonomickou činnost, i když nebyly založeny za účelem podnikání.

OPD je také skupina. Dle § 5a odst. 1 ZDPH se skupina chápe jako spojení osob, které jsou registrované k dani jako plátce DPH a mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku. Platí pro ni následující pravidla: pokud některá z osob ve skupině má sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nemůže být tato část součástí skupiny, skupina se bere jako celek, který je samostatnou OPD, tzn., že plnění mezi členy skupiny nejsou plnění uskutečněná osobami povinnými k dani a nejsou tak předmětem daně. Také platí, že každý může být členem pouze v jedné skupině, ve které není zároveň společníkem společnosti.

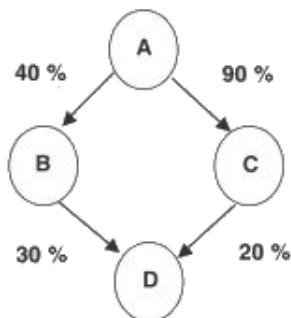
Spojenými osobami se pro účely ZDPH rozumí kapitálově nebo jinak spojené osoby. Za kapitálově spojené osoby je považováno minimálně 40 % vlastnictví kapitálu nebo hlasovacích práv vzájemně spojených osob. (Galočík, Paikert, 2015, s. 27)

#### Příklad:

Kdo může vytvořit skupinu a kdo ne v případě, že:

- společnost A se podílí ze 40 % na základním kapitálu společnosti B,
- a zároveň se společnost A podílí z 90 % na základním kapitálu společnosti C,
- společnost B se podílí z 30 % na základním kapitálu společnosti D,
- společnost C se podílí z 20 % na základním kapitálu společnosti D,

Obr. 2.3 Grafické znázornění podílu společnosti na základním kapitálu jiných společností



Zdroj: (Děrgel, 2010).

## Řešení:

Skupinu ve smyslu DPH mohou v následující struktuře vytvořit tyto společnosti:

- A + B nebo A + C, protože A se přímo podílí alespoň ze 40 % na základním kapitálu B (C),
- A + D, protože A se nepřímo (prostřednictvím firem B a C) podílí alespoň ze 40 % na D,
- v návaznosti na uvedené také: A + B + D, A + C + D nebo A + B + C + D.

Skupinu ovšem nemohou vytvořit pouze firmy:

- B + C, protože se na sobě přímo ani nepřímo nepodílejí na základním kapitálu, členem skupiny totiž musí být vždy příslušný spojovací článek, kterým je v daném případě zastřešující firma A,
- B + D ani C + D, protože není naplněn minimální rozsah účasti (40 %) na základním kapitálu.
- Obdobně to platí pro podíly na hlasovacích právech, které jsou ale obvykle shodné s podíly na kapitálu (Děrgel, 2010).

§ 5 odst. 3 ZDPH uvádí, kdy se subjekt vykonávající veřejnou správu (např. stát, obce, kraje) považuje za OPD. Nepovažuje se za OPD v případě, že působí pouze v oblasti veřejné správy. Pokud, ale narušují hospodářskou soutěž nebo uskutečňují některou z činností, které jsou vyjmenované v příloze č. 1 ZDPH (např. telekomunikační služby, skladování, pořádání výstav) považují se za OPD. V § 5 odst. 4 ZDPH novela roku 2014 zavádí jako samostatnou OPD hlavní město Prahu a jeho městské části.

Pro charakteristiku osob povinných k dani je důležité vymezit ekonomickou činnost, která je definována v § 5 odst. 2 ZDPH, z kterého vyplývá, že ekonomická činnost je nejen podnikání, ale i ostatní samostatné výdělečné činnosti, včetně případu, kdy je majetek (hmotný i nehmotný) soustavně využíván za účelem získání příjmů, například jako pronájem.

Příjem zaměstnanců, ostatních osob pracujících v pracovněprávním poměru a osob, jejichž příjem je zdaněn podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se nepovažuje za ekonomickou činnost.

## 2.6 Plátci

Podle § 6 ZDPH osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo její obrat nepřesáhne za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. V roce 2015 se předpokládalo, že dojde ke snížení limitu pro povinnou registraci k DPH na 750 000 Kč, ale nakonec hranice obratu zůstala ponechána na 1 000 000 Kč.

V § 4a odst. 1 ZDPH uvedena přesná definice obratu. V podstatě se, ale jedná o celkový výnos účetní jednotky, takže OPD, která nevede účetnictví, ale daňovou evidenci nebo uplatňuje výdaje %, musí sledovat svůj obrat zvlášť, jako kdyby vedla účetnictví. Do obratu zahrne veškeré příjmy bez daně, včetně dotace k ceně, které obdržela nebo obdrží za uskutečněná plnění, ať už jedná o plnění zdanitelná či osvobozená, s nárokem nebo bez nároku na odpočet daně (podle § 54 až 56a ZDPH) s místem plnění v tuzemsku.

V okamžiku překročení obratu 1 000 000 (např. 10. 1. 2016) se OPD musí do 15. dne následujícího měsíce, ve kterém došlo k překročení, registrovat jako plátce (do 15. 2. 2016). Plátcem bude od prvního dne druhé měsíce následujícího po měsíci, ve které byl obrat překročen (1. 3. 2016).

V případě, že OPD uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně ve společnosti, ve které je společníkem, je plátcem ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoliv z ostatních společníků, případně pokud se stane společníkem společně s plátcem, je plátcem ode dne, kdy se stal společníkem (§ 6a ZDPH).

U dobrovolné registrace, se OPD stává plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována (§6f ZDPH).

### 2.6.1 Identifikované osoby

OPD, která není plátcem a právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami podle § 6g ZDPH, jestliže pořizují v tuzemsku zboží z JČS, které je předmětem daně a celková hodnota pořízeného zboží bez daně překročila v příslušném (např. 2016) a bezprostředně předcházejícím (např. 2015) kalendářním roce limit 326 000 Kč. Do limitu se nezapočítá zboží, které podléhá spotřební dani nebo se jedná o nový dopravní prostředek, neboť u tohoto zboží vzniká povinnost přiznat daň při pořízení a to bez limitu. Dále se identifikace netýká prostřední osoby v třístranném obchodě, jestliže je posledním

pořizovatelem tuzemská OPD se sídlem v tuzemsku. Naopak, pokud je osoba v třístranném obchodě posledním pořizovatelem a není plátcem, stává se identifikovanou osobou ke dni prvního pořízení zboží. Přičemž povinnost podat přihlášku k registraci vzniká do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou. V § 6h až § 6l ZDPH se dále lze dočíst kdy a za jakých podmínek se osoba povinná k dani stává identifikovanou osobou, ale tím se tato práce nebude podrobněji zabývat, protože společnost CZ LOKO, a.s. je plátcem DPH a ustanovení této části zákona se jí týká jen v případě, že by dodávala zboží do EU osobě, která má přiděleno DIČ pouze pro účely obchodování s EU, což se ve vybrané obchodní společnosti neděje.

## **2.7 Místo plnění**

Místo plnění je velmi důležité pro určení, jestli dané plnění je nebo není předmětem daně a stanovuje stát, na jehož území má být daň přiznána a zaplácena. Pravidla pro správné stanovení místa plnění jsou uvedena v § 7 až § 12 ZDPH.

### **2.7.1 Místo plnění při dodání zboží § 7 ZDPH**

Při dodání zboží musíme rozlišit, jestli se jedná o dodání zboží bez odeslání a přepravy. V takovém případě je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. V případě, že je zboží odesláno nebo přepraveno, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Při odeslání nebo přepravě zboží ze třetí země je místem plnění při dodání zboží členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu. Výjimku tvoří dodání zboží, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do JČS osobě registrované k dani v JČS, kdy je dodání zboží podle § 64 ZDPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud je dodané zboží předmětem daně pro osobu, která pořizuje zboží v JČS.

Pokud je se zbožím spojená instalace a montáž za místo plnění se považuje místo, kde je zboží smontováno. U dodání nemovité věci je místem plnění místo, kde se nemovitá věc nachází. V případě práva stavby je to místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.

### **2.7.2 Místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu § 7a ZDPH**

Při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi spotřebiteli, který se nezabývá dalším prodejem tohoto zboží, se za místo plnění považuje místo kde je toto zboží spotřebováno. Jestliže není celé dodané množství plynu, elektřiny, tepla nebo chladu



spotřebováno, je místo plnění u této nespotebované části místo, kde má spotřebitel sídlo nebo provozovnu, pro kterou jsou média dodána.

### **2.7.3 Místo plnění při zaslání zboží § 8 ZDPH**

Zaslání zboží je chápáno jako dodání zboží do JČS osobou povinnou k dani osobě, pro kterou pořízení zboží není předmětem daně. Typickým příkladem je objednání zboží z JČS přes internet. V takovém případě bude daň vybírána v místě, kde se zboží nachází po skončení jeho odeslání nebo přepravy, tedy v odlišném členském státě.

Pokud se jedná o dodání zboží, které nepodléhá spotřební dani a celková hodnota dodávaného zboží nepřekročila limit pro zasílání zboží do JČS, ve sledovaném ani předcházejícím roce je místo plnění ve státě, ve kterém odeslání či přeprava začíná. Je-li zboží odesláno nebo přepraveno z JČS do tuzemska je částka stanovena na 1 140 000 Kč.

Osoba povinná k dani, se může rozhodnout, že místem plnění bude místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy, i když splnila podmínky předchozího odstavce. Pokud se takto rozhodne je povinná tak postupovat až do konce bezprostředně následujícího kalendářního roku, ve kterém se takto rozhodla.

V praxi to znamená, že při zaslání zboží do JČS je plátce povinen se registrovat k dani v členském státě do kterého zaslal zboží, pokud hodnota dodaného zboží do toho JČS překročí částku stanovenou tímto členským státem nebo se tak sám rozhodne i když částku nepřekročil. Tato zásada je uplatňována i naopak.

Klíčové je, že zboží je dodáno osobě, pro kterou není pořízení zboží předmětem daně (především osoby nepovinné k dani) a nejedná se o dodání nového dopravního prostředku, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo dodání použitého zboží, sběratelského předmětu či starožitnosti, jejichž dodání je předmětem zvláštního režimu.

#### **Příklad:**

Rakouská firma registrovaná jako plátce DPH v Rakousku, která nemá v tuzemsku provozovnu, začala začátkem roku 2016 zasílat zboží občanům do ČR. Na konci dubna 2016 celková hodnota dodávek této firmy překročila od 1. 1. 2016 částku 1 140 000 Kč, a proto se rakouská firma musela k 30. 4. 2016 zaregistrovat jako plátce daně v ČR a od toho okamžiku již zasílané zboží nezdaňuje v Rakousku, ale daň ze zboží zasílaného občanům do ČR přiznává v ČR jako plátce daně se sazbou daně platnou pro toto zboží v ČR.

#### **2.7.4 Místo plnění při pořízení zboží z JČS**

Podle § 11 odst. 1 ZDPH je „místo plnění při pořízení zboží z JČS místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli“. Tzn. místo plnění je v členském státě, na jehož území je přeprava ukončena a zboží zde bude spotřebováno. Toto místo plnění platí i v případě, že je použit zjednodušený postup při dodání zboží do JČS formou třístranného obchodu za podmínky, že poslední kupující přiznal a zaplatil daň a prostřední osoba je plátce daně, který podal souhrnné hlášení, do kterého uvedl DIČ posledního kupujícího.

V odstavci 2 je stanoveno místo plnění v případech, kdy pořizované zboží je přepraveno do členského státu odlišného od členského státu, který pořizovateli přidělil DIČ a pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z JČS bylo předmětem daně v členském státě, kde přeprava nebo odeslání zboží končí. V tomto případě bude daň odvedena v členském státě, který vydal DIČ. Pokud však je zboží předmětem daně podle odstavce 1, následně potom, co bylo předmětem daně v tuzemsku, protože pořizovateli bylo vydáno DIČ v tuzemsku, má pořizovatel možnost, nikoliv povinnost, snížit si svůj tuzemský základ daně o částku, z které odvedl daň v členském státě, kde byla přeprava zboží ukončena. Oprava se provede podle postupu uvedeného v § 42 ZDPH.

#### **2.7.5 Místo plnění při dovozu zboží**

Při dovozu zboží ze třetí země je místo plnění území členského státu, na němž se zboží nachází v okamžiku, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie. Výjimku tvoří zboží, na které se vztahují celní opatření vyjmenovaná v § 12 odst. 2 ZDPH. V tomto případě je místem plnění členský stát, ve kterém je zboží propuštěno z příslušného celního opatření.

### **2.8 Základ daně, sazby daně a zdaňovací období**

**Základ daně** je podle § 36 odst. 1,2 ZDPH „částka snižená o daň, kterou plátce obdržel nebo má obdržet za uskutečněná zdanitelná plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně.“ Případně přijatá úplata, před dnem uskutečnění zdanitelného plnění, která neobsahuje daň. Základ daně je tedy částka, která slouží pro výpočet daně v závislosti na příslušné sazbě.

Základ daně také zahrnuje:

- jiné daně a poplatky,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje (náklady na balení, přepravu, pojištění a provize) a při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou nebo opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást zabudují nebo zamontují.

Při poskytnutí slevy z ceny se snižuje základ daně, pokud je sleva poskytnuta ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud je sleva poskytnuta po zdanitelném plnění postupuje se podle postupu uvedeného v kapitole 3.3.6.

**Sazby daně** u zdanitelných plnění jsou upraveny v § 47 ZDPH. V České republice jsou od roku 2015 uplatňovány tři sazby daně, a to základní sazba daně, první a druhá snížená sazba daně.

Tab. 2.1 Vývoj sazeb DPH

Rok	Sazba daně	
	Snížená	Základní
2011	10 %	20 %
2012	14 %	20 %
2013	15 %	21 %
2014	15 %	21 %
od 2015	první 15 %, druhá 10 %	21 %

Zdroj: (Wolters Kluwer, 2016), vlastní zpracování.

U zboží a služeb se uplatňuje základní sazba daně 21 % s výjimkou služeb vyjmenovaných v příloze č. 2 a zboží uvedeného v příloze č. 3 ZDPH, včetně tepla a chladu, zde se uplatňuje první snížená sazba daně 15 %. U zboží uvedeného v příloze č. 3a ZDPH se uplatňuje druhá snížená sazba daně ve výši 10 %. Sem patří především kojenecká výživa a potraviny pro malé děti, léky, bezlepkové potraviny, tištěné knihy, obrázkové knihy pro děti a hudebniny, pokud reklama nepřesahuje 50 % plochy.

**Zdaňovací období** je podle § 99 a 99a ZDPH kalendářní měsíc a to vždy v roce, kdy byl plátce registrován k dani a v bezprostředně následujícím kalendářním roce.

Zdaňovacím obdobím může být kalendářní čtvrtletí, pokud plátce nepřesáhl obrát 10 000 000 Kč a splnil i další podmínky: není nespolehlivým plátcem (tzn., že plní všechny své povinnosti ve vztahu ke správě daně), není členem skupiny podle §5a ZDPH a změnu zdaňovacího období oznámí správci daně včas v termínu stanoveném ZDPH (konec měsíce ledna příslušného kalendářního roku). Změnu nemusí ohlásit v případě, že mění zdaňovací období z kalendářního čtvrtletí na kalendářní měsíc.

## **2.9 Režim přenesení daňové povinnosti v ČR**

Režim přenesení daňové povinnosti tzv. tuzemský reverse charge v České republice platí od roku 2011 na tuzemská zdanitelná plnění týkající se:

- dodání zlata,
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 (např. železný šrot, sběrový papír),
- poskytnutí stavebních a montážních prací.

Tato zdanitelná plnění jsou zařazena do první skupiny, kdy se jedná o trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti, protože od roku 2015 rozlišujeme reverse charge do dvou skupin. První trvalé použití a druhá dočasné použití kam patří:

- dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6,
- mechanismus rychlé reakce.

Obě tato plnění jsou aplikovatelná na základě nařízení vlády. Vzhledem k tomu, že vláda vydala nařízení (nařízení vlády č. 361/2014 Sb.) pouze k ustanovení § 92 f ZDPH, jsou dále popsána jen plnění uvedená v příloze č. 6 ZDPH. Kdy od 1. 4. 2015 je nově uplatněn režim přenesení daňové povinnosti u dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně takového zboží překračuje hodnotu 100 000 Kč.

Mezi vybrané zboží patří tyto komodity:

- obiloviny a technické plodiny, včetně olejnatých semen a cukrová řepa,
- některé kovy včetně drahých kovů,
- mobilní telefony,
- integrované obvody,
- notebooky, tablety apod.,
- herní konzole.

K výše uvedenému zboží je potřeba poznamenat, že se jedná o výčet vybraného zboží, rozhodující je zatřídění pod kódy nomenklatury celního sazebníku (Zralý, 2015).

Režim přenesení daňové povinnosti se podle § 92d zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2016 použije také v případě, že se plátce rozhodne uplatnit daň podle § 56 odst. 5 ZDPH na nemovitou věc dodanou jinému plátcí, která je za normálních okolností osvobozena od daně.

### **2.9.1 Obecná ustanovení režimu přenesení daňové povinnosti**

Z důvodu boje proti daňovým podvodům využila Česká republika možnost danou směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění, a počínaje dnem 1. 4. 2015 rozšířila postupně výčet plnění, při jejichž poskytnutí se použije režim přenesení daňové povinnosti (Finanční správa, 2016).

Jedná se o daňový režim, který přenáší povinnost přiznat a zaplatit DPH od dodavatele na odběratele. Ten je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a je také stanoven povinný údaj „daň odvede zákazník“, který musí uvést dodavatel na daňovém dokladu. Týká se pouze zdanitelných plnění uskutečněných mezi dvěma plátcí, kteří vykonávají svou ekonomickou činnost ve shora uvedených oblastech s místem plnění v tuzemsku (Pšenčík, 2011).

Od 1. 1. 2016 platí nové ustanovení § 92a ZDPH, kde už plátci (dodavatel i odběratel) nemusí vést evidenci pro daňové účely, pokud uskutečnili zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, protože je součástí kontrolního hlášení.

Nově bylo také v roce 2015 do § 92a ZDPH zavedeno pravidlo, že pokud vznikne povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, použije se „reverse charge“ při uskutečnění zdanitelného plnění na daň vypočtenou ze základu daně stanoveného podle § 37a ZDPH tzn. jako rozdíl mezi celkovou úplatou za zdanitelné plnění a souhrnem částek přijatých před dnem uskutečnění zdanitelného plnění snížených o daň. Z toho vyplývá, že režim přenesení daňové povinnosti se neaplikuje zpětně na daň, u které vznikla povinnost ji přiznat z titulu přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění (Galočík, Paikert, 2015).



**Příklad:**

Plátce A obdrží od svého odběratele (plátce) dne 15. 2. 2015 úplatu (zálohovou platbu) ve výši 115 000 Kč včetně daně. K uskutečnění zdanitelného plnění (dodání notebooků) dojde až 25. 4. 2015, tj. po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro notebooky. Zároveň s uskutečněním plnění je provedena i zbývajících platba ve výši 130 000 Kč (bez daně). Plátce A splnil svou daňovou povinnost a ke dni přijetí zálohové platby přiznal tuto transakci na ř. 1 daňového přiznání (základ daně ve výši 95 036 Kč a související daň ve výši 19 964 Kč výpočet dle vzorce (3.2)) za příslušné zdaňovací období v běžném režimu, tj. mimo režim přenesení daňové povinnosti. Na ř. 25 daňového přiznání plátce A uvede hodnotu 130 000 Kč (hodnotu doplatku bez daně). Daň z hodnoty základu daně (130 000 Kč) dopočítá odběratel a uvede ji na řádku 10 daňového přiznání.

**2.10 Souhrnné hlášení § 102 ZDPH**

Podat souhrnné hlášení je jedna z povinností, které musí plátce splnit, aby informoval správce daně o plněních, která uskutečnil se subjekty z jiných států EU (Konečná, 2015).

Souhrnné hlášení se podává v případě, že plátce uskutečnil:

- dodání zboží do jiného JČS osobě registrované k dani v JČS,
- přemístění obchodního majetku do JČS,
- dodání zboží kupujícímu jako prostřední osoba v třístranném obchodu, uvnitř území Evropské unie,
- poskytnutí služby osobě registrované k dani v JČS s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 ZDPH tzn. místo, kde má tato osoba sídlo nebo provozovnu za podmínky, že je povinen přiznat daň příjemce služby. Nevztahuje se na služby, které jsou v JČS osvobozeny od daně. Toto ustanovení platí i pro osoby identifikované k dani, které musí například za poskytnutou službu 10. 2. 2016 podat souhrnné hlášení do 25. 3. 2016, tj. do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém k poskytnutí služby došlo.

Souhrnné hlášení se podává pouze elektronicky pomocí datové zprávy, která musí být podepsána uznaným elektronickým podpisem nebo s použitím datové schránky. Pokud tak neučiní, musí být souhrnné hlášení potvrzeno jiným způsobem, který uvádí daňový řád a to vždy v termínu pro podání souhrnného hlášení, které je pro plátce do 25 dne po skončení

kalendářního měsíce. Údaje se uvádí do souhrnného hlášení jednou měsíčně a to v české měně.

Pouze v případě, že poskytuje služby výše definované, podává souhrnné hlášení společně s daňovým přiznáním, tedy do 25 dne po skončení zdaňovacího období (měsíc nebo čtvrtletí). Je-li tedy plátcem čtvrtletním a poskytuje osobě registrované v JČS pouze služby, pak i souhrnné hlášení podává čtvrtletně. Při zjištění chybných údajů uvedených v souhrnném hlášení je plátce i identifikovaná osoba povinna do 15 dnů ode dne zjištění chyby podat následné souhrnné hlášení.

## **2.11 Evidence DPH**

Plátce daně i identifikovaná osoba jsou povinni vést evidenci pro účely zákona o DPH (§ 100, ZDPH) tak, aby při případné kontrole ze strany správce byli schopni prokázat, že údaje uvedené v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti.

Plátce je povinen vést v evidenci veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení a od roku 2016 i kontrolního hlášení, které z této evidence vychází.

Musí tedy zvlášť evidovat, jestli se jedná o plnění uskutečněná nebo přijatá, tuzemská či z EU. Pro účely efektivnější kontroly nároku na odpočet daně musí plátce daně u přijatých zdanitelných plnění, u kterých uplatnil nárok na odpočet daně, evidovat údaj o DIČ osoby, která uskutečnila plnění. Toto se netýká plnění, u kterých byl vystaven zjednodušený daňový doklad.

Evidence se týká i obchodního majetku, pokud plátce nevede účetnictví a také plnění, která jsou osvobozena od daně nebo nejsou předmětem daně.

## **2.12 Kontrolní hlášení**

S účinností od 1. 1. 2016 vzniká plátcům daně z přidané hodnoty zákonná povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení = elektronický přehled daňových dokladů (vystavených, přijatých i zjednodušených) pro finanční správu, který nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení, ale v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti je nahrazen výpis z evidence pro účely DPH kontrolním hlášením. S cílem umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat a analyzovat riziková sdružení osob odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu (Finanční správa, 2016).

Za jaká plnění má plátce (v případně společnosti určený společník) povinnost podat kontrolní hlášení je vymezeno v § 101c ZDPH jedná se především o:

- realizované plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, které je v DAP na ř. 25,
- přijatá plnění od osob neusazených v tuzemsku, u kterých je příjemce povinen přiznat daň, v DAP jsou uvedena na ř. 3, 4, 5, 6, 12, 13,
- zvláštní režim pro investiční zlato, kterému je v kontrolním hlášení věnován speciální oddíl A. 3,
- uskutečněná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň, v DAP vykázané na ř. 1, 2,
- přijatá uskutečněná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce, ř. 10 a 11 DAP,
- přijatá zdanitelná plnění a přijaté zálohy, u kterých plátce uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu, ř. 40, 41 DAP

I kontrolní hlášení se posílá pouze elektronicky na adresu zveřejněnou správcem daně ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení podle § 101e ZDPH, která je stanovena pro právnické osoby na dvacátý pátý den po skončení kalendářního měsíce (bez ohledu na zdaňovací období plátce), zatím co fyzická osoba má povinnost podat kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání DAP (tzn. buď čtvrtletně, nebo měsíčně do 25 dnů po skončení zdaňovacího období).

Pokud plátce zjistí, že v kontrolním hlášení uvedl nesprávné nebo neúplné údaje je povinen postupovat podle § 101f ZDPH a sestavit tzv. opravné kontrolní hlášení. V případě, že plátce vůbec nepodá kontrolní hlášení ve stanové lhůtě, vzniká mu zákonná povinnost uhradit pokutu ve výši stanovené podle § 101h ZDPH (sankce se pohybují od 1 000 Kč až po 500 000 Kč).

## **2.13 Nárok na odpočet daně**

V této kapitole je uvedeno, kdy má plátce nárok (ne povinnost) na odpočet daně tzn. kdy má možnost uplatnit daň na vstupu v daňovém přiznání z přijatých zdanitelných plnění.

### **2.13.1 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně**

Plátce má nárok na odpočet daně zejména při splnění těchto podmínek:

- přijatá zdanitelná plnění použije **pro uskutečnění své ekonomické činnosti** (§ 72 odst. 1 ZDPH),

- **nárok na odpočet prokáže daňovým dokladem**, který má všechny náležitosti. Pokud neobsahuje všechny náležitosti nebo nemá doklad k dispozici lze nárok prokázat i jiným způsobem (§ 73 odst. 1 písm. b), odst. 5 ZDPH), ale pouze v případě, že se jedná o přeshraniční obchod (dovoz, pořízení zboží nebo přijetí služby od osoby registrované k dani v JČS). V tomto případě lze nárok na odpočet daně prokázat například přepravním listem.
- Plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny výše uvedené podmínky a nejpozději do 3 let. Tato doba začíná běžet od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně. Výjimku tvoří přijaté zdanitelné plnění, u kterého vznikla povinnost daň přiznat až po uplynutí 3 leté lhůty, nebo toto plnění použije pro účely uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do provozu (§ 73 odst. 2,3 ZDPH).

## 2.14 Nárok na odpočet daně podle účelu využití přijatého zdanitelného plnění

V návaznosti na účel využití daného přijatého zdanitelného plnění mohou nastat různé situace, kdy vzniká:

- nárok na odpočet daně v plné výši,
- nárok na odpočet daně v částečné výši.

**Nárok na odpočet v plné výši** se týká případů, kdy přijaté zdanitelné plnění je použito pouze pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet (například dodání zboží, poskytnutí služby v tuzemsku), nebo pro plnění osvobozená s nárokem na odpočet.

**Nárok na odpočet v částečné výši** se týká případů, kdy plátce použije přijatá zdanitelná plnění jak pro plnění s nárokem na odpočet, tak pro jiné účely. Mohou nastat dvě varianty,

- plátce použije přijaté plnění částečně mimo svoji ekonomickou činnost,
- nebo ke zdanitelným plněním a částečně k osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně.

### 2.14.1 Nárok na odpočet daně v poměrné výši

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností a částečně mimo svoji ekonomickou činnost, má **nárok na odpočet daně v poměrné výši** odpovídající rozsahu použití pro svou ekonomickou činnost.

Typickými příklady, ve kterých vznikne plátcí pouze poměrný nárok na odpočet, jsou například:

- nákup osobního automobilu k použití i pro soukromé jízdy zaměstnance,
- nákup nemovitosti použité plátcem jak pro podnikání, tak pro bydlení,
- související náklady s opravami osobního automobilu využívaného i pro soukromou potřebu plátce.

V případě přijatých zdanitelných plnění, která nejsou dlouhodobým majetkem, má plátce na výběr dva možné postupy. Buď uplatní nárok na odpočet krácený příslušným procentem, nebo uplatní plný nárok na odpočet a u té části, která nesouvisí s jeho ekonomickou činností odvede daň na výstupu. Neboť tato část bude považována za dodání zboží nebo poskytnutí služby na principu dodání sám sobě (Galočík, Paikert, 2015).

Příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte podle § 75 odst. 3 ZDPH jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši a poměrného koeficientu. Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru a vyjadřuje procentuální použití daného plnění pro ekonomickou činnost plátce. Nelze-li v okamžiku odpočtu daně stanovit skutečnou výši poměrného koeficientu, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem a po skončení kalendářního roku, ve kterém došlo k přijetí zdanitelného plnění, se případně provede korekce podle skutečných hodnot, pokud se poměrný koeficient liší o více jak 10 procentních bodů.

#### **Příklad:**

Plátce daně pořídil v lednu 2015 osobní automobil za 484 000 Kč (cena bez daně 400 000 Kč + DPH 84 000), který zařadil do obchodního majetku. Na tento nákup obdržel v lednu také daňový doklad. Automobil bude využíván i pro soukromé účely podnikatele (fyzické osoby).

Podnikatel odhadl na základě zkušenosti z předchozího roku použití pro ekonomickou činnost poměrným koeficientem ve výši 80 %.

Ke dni 31. 12. 2015 byl podle knihy jízd zjištěn skutečný rozsah využití pro ekonomickou činnost ve výši 65 %



## **Řešení:**

Podnikatel v daňovém přiznání za leden uplatní nárok na odpočet daně na ř. 40 základ daně 320 000 Kč a daň ve výši 67 200 Kč. V kontrolním hlášení bude tato skutečnost uvedena v oddílu B. 2. K 31. 12. 2015 bude provedena oprava odpočtu daně (§ 75 odst. 4 ZDPH)

- Skutečný nárok na odpočet:  $84\,000\text{ Kč} \cdot 65\% = 54\,600\text{ Kč}$
- Oprava odpočtu daně:  $54\,600\text{ Kč} - 67\,200\text{ Kč} = -12\,600\text{ Kč}$
- 12 600 Kč uvede plátce do daňového přiznání k 31. 12. 2015 na ř. 45 se znaménkem minus, tzn., že daň vrátí správci daně.
- Do kontrolního hlášení se oprava odpočtu daně uvedená na ř. 45 DAP neuvádí.

### **2.14.2 Nárok na odpočet daně v krácené výši**

Plátce musí svůj nárok na odpočet daně uplatnit ve zkrácené výši v případě, že přijaté zdanitelné plnění použije v rámci své ekonomické činnosti jak pro plnění, kde lze uplatnit nárok v plné výši tak pro plnění osvobozená od daně, která jsou bez nároku na odpočet. Tato plnění vymezuje § 51-62 ZDPH (např. finanční, penzijní, pojišťovací činnost). Z toho vyplývá, že výše odpočtu daně se bude odvíjet od rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

Výpočet se provede podle § 76 odst. 2 ZDPH jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši a koeficientu. Případně se vychází z částky odpočtu daně v poměrné výši stanovené postupem podle § 75 ZDPH (místo částky daně na vstupu) a to v případě, že dojde k souběhu nároku na odpočet daně v krácené výši a nároku na odpočet daně v poměrné výši.

Koeficient se vypočte jako procentní podíl, kde v čitateli je součet uskutečněných „nárokových“ plnění, vyjma těch, která nejsou předmětem DPH a ve jmenovateli je celkový součet hodnot v čitateli plus uskutečněná „nenároková“ plnění (plnění bez nároku na odpočet daně). Pokud vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění z přijaté úplaty bude i přijatá úplata součástí koeficientu. Koeficient se zaokrouhluje na celé procento a od koeficientu 95 % nebo vyšší, se uplatní plný nárok na odpočet daně.

Do koeficientu se naopak nezapočítává:

- hodnota prodaného dlouhodobého majetku, který plátce využíval pro své ekonomické činnosti,
- finanční služby včetně finančních činností podle § 54 ZDPH,

- převod nebo nájem nemovitostí v případě, že se jedná o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně.
- dodání zboží nebo převod nemovitosti při uvedení do stavu způsobilého k užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností při dodání sám sobě podle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH

Koeficient má dvojí podobu – **zálohový**, který vychází z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku, neexistují-li tyto údaje, může plátce určit koeficient pomocí kvalifikovaného odhadu. Po skončení běžného kalendářního roku se provede úprava celoročně uplatňovaných odpočtů pomocí tzv. **vypořádacího** koeficientu a vypořádání odpočtu daně plátce uvede do daňového přiznání za poslední zdaňovací období, za které se vypořádání provádí.

#### **Příklad:**

Podnikatel, plátce daně, si nechal provést službu od jiného tuzemského plátce. Jednalo se opravu středy, kterou má v obchodním majetku a kterou používá výhradně pro ekonomickou činnost. Oprava byla provedena v roce 2015, kdy již byl zaveden režim přenesení daňové povinnosti na stavební a montážní práce vymezené v CZ-CPA pod kódy 41 až 43 (§ 92e ZDPH). Odběratel obdržel daňový doklad za provedenou opravu na 40 000 Kč s uvedením, že „daň odvede zákazník.

Tuto budovu však v rámci svých ekonomických činností využívá jako svoje kancelářské prostory, tak i pro plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet (pronajímá zde byt neplátcí daně).

Podnikatel si stanovil zálohový koeficient ve výši 80 %, tzn. že budova je z 80 % využívána pro ekonomickou činnost, kde má nárok na odpočet.

Na konci roku 2015 zjistil vypořádací koeficient ve výši 92 %

#### **Řešení:**

Odběratel si sám vypočítal daň podle vzorce 3.1 a doplnil ji na daňový doklad

- daň:  $40\,000 \cdot 0,21 = 8\,400$  Kč

V průběhu roku 2015 odvedl daň v plné výši (8 400 Kč ř. 10 DAP) a uplatnil nárok na odpočet daně v krácené výši 6 720 Kč (ř. 43 DAP  $8\,400 \cdot 0,8$ )

Roční vypořádání za rok 2015:

- vypočtený nárok: 7 728 Kč ( $8\,400\text{ Kč} \cdot 0,92$ ),
- vypořádání odpočtu:  $7\,728 - 6\,720 = 1\,008\text{ Kč}$ ,
- v posledním daňovém přiznání bude uveden rozdíl 1 008 Kč, o kterou plátce zvýší nárok na odpočet daně ř. 53 DAP,
- vypořádací koeficient za rok 2015 (92 %) bude zálohovým koeficientem pro rok 2016.
- od roku 2016 by se tato transakce objevila i v kontrolním hlášení v oddílu B. 1., s kódem plnění 4 a vycházelo by se pouze z ř. 10 DAP.

### 2.14.3 Bez nároku na odpočet daně

Plátce daně nemá nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění pokud:

- bylo použito mimo ekonomickou činnost plátce (například osobní spotřeba)
- jde o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 až 62 ZDPH i když bylo použito pro ekonomickou činnost. Jde například o tato plnění:
  - základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52 ZDPH),
  - rozhlasové a televizní vysílání (§ 53 ZDPH),
  - finanční, penzijní a pojišťovací činnosti (§ 54 až 55 ZDPH),
  - dodání nemovité věci (§ 56 ZDPH), zde se jedná především o dodání pozemku, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a není stavebním pozemkem,
  - nájem nemovité věci (§ 56a ZDPH), s výjimkou plnění na které se osvobození nevztahuje. Jedná se například o nájem bezpečnostních schránek, míst k parkování nebo i krátkodobý nájem, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin.
  - výchova a vzdělávání (§ 57 ZDPH),
  - zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58 ZDPH),
  - provozování loterií a jiných podobných her (§ 60 ZDPH),
  - ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61 ZDPH),
  - dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62 ZDPH).
- plnění bylo užito pro reprezentaci, která není daňově účinným nákladem pro účely daně z příjmů (§ 72 odst. 4 ZDPH). Výjimkou tvoří bezúplatně poskytnuté obchodní vzorky a dary s pořizovací cenou bez DPH do 500 Kč.

### 3 Legislativní principy uplatňování DPH

Tato kapitola je zaměřena na transakce se zbožím jak v rámci tuzemska, EU tak i mimo EU. Vzhledem ke značně vysokému počtu možných kombinací těchto transakcí a z nich vyplývajících různých daňových dopadů byly vybrány ty základní. Vybrané podkapitoly jsou rozšířené o další alternativní varianty, se kterými společnost CZ LOKO, a.s. přijde nebo by mohla přijít do styku, a proto je nutné popsat i specifické postupy, které budou následně aplikovány ve 4 kapitole této práce.

#### 3.1 Dodání zboží v rámci tuzemska

U dodání zboží je nutné nejdříve definovat základní podmínku, kterou je nutné splnit, aby došlo k dodání zboží. Tato podmínka je vymezena v § 13 odst. 1 ZDPH a to, že při dodání zboží musí dojít k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. To však nutně neznamená, že dojde ke změně vlastnictví. Správce daně zjistí, že došlo k převodu vlastnického práva z uzavřených smluv mezi osobami. Dále je v § 13 odst. 3 až 8 ZDPH uvedeno co se pro účely DPH považuje a nepovažuje za dodání zboží.

Za dodání zboží se například považuje:

- převod vlastnického práva k majetku za úplaty i na základě rozhodnutí státního orgánu,
- dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy,
- předání dovezeného zboží, kdy osoba ze třetí země doveze zboží do tuzemska, kde je propuštěno do režimu volný oběh, ale zachová si vlastnické právo, například po roce může nařídit předání zboží další osobě v tuzemsku, aniž by se změnil vlastnický vztah. Cena zboží v okamžiku předání je základem daně, ze které plátce musí, k okamžiku předání, odvést daň na výstupu. V DAP uvede předání zboží jako jeho dodání.
- přenechání zboží vlastníkem k užití jiné osobě, kdy mezi sebou uzavřou smlouvu (typickým příkladem je smlouva o finančním pronájmu), kde je uveden závazek, že dojde k převodu vlastnictví na uživatele zboží.

Za dodání zboží se pro účely ZDPH nepovažuje:

- pozbytí obchodního závodu, pokud se jedná o hmotný majetek,
- vydání nebo poskytnutí majetku jako náhrada nebo vypořádání,
- poskytnutí daru v rámci ekonomické činnosti do výše 500 Kč,

- dodání vratného obalu za úplaty jako součást zboží, pokud je zaručeno vrácení této úplaty v plné výši po vrácení vratného obalu, nebo
- vrácení vratného obalu bez úplaty či za úplatu.

### **3.1.1 Povinnost přiznat daň**

Podle § 21 odst. 1 ZDPH je plátce povinen přiznat daň „ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty a to k tomu dni, který nastane dříve“, pokud není uvedeno jinak. Tuto přiznanou daň je povinen uvést v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň. Daň musí plátce přiznat při přijetí jakékoliv úplaty, včetně zálohy a dotace k ceně bez ohledu na to zda vede účetnictví nebo daňovou evidenci (Galočík, Paikert, 2015).

Pro správné určení data uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží slouží § 21 odst. 2 ZDPH, který stanovuje pravidla, podle nichž se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné v den dodání zboží podle § 13 odst. 1 ZDPH, tj dnem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, pokud dojde k prodeji podle kupní smlouvy. V případě, že je zboží prodáno mimo rámec kupní smlouvy považuje se zdanitelné plnění za uskutečněné dnem převzetí zboží. Speciální postup platí u vydraženého zboží ve veřejné dražbě, kdy se za den uskutečnění považuje den příklepu a u zboží přenechaného k užívání podle § 13 odst. 3 písm. d ZDPH se za den uskutečnění považuje den přenechání zboží. Jedná se o případ, kdy vlastník přenechá zboží na základě smlouvy k užívání další osobě, ale vlastníkem zůstává dodavatel, který podle novely musí ve smlouvě uvést, že převede vlastnictví ke zboží na uživatele. Typickým příkladem je finanční leasing, kdy musí být daň na výstupu přiznávána jednorázově právě ke dni přenechání zboží.

Plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, s výjimkou plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo do 15 dnů ode dne přijetí úplaty, pokud její přijetí je před uskutečněním plnění. Doklad může mít listinou nebo elektronickou podobu, přičemž s použitím elektronického dokladu musí souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje. Doklad může vystavit i osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje (odběratel) nebo třetí osoba pokud byly písemně zmocněni osobou povinnou k dani (dodavatelem).

Náležitosti, které musí daňový doklad obsahovat, jsou uvedeny v § 29 odst. 1,2 ZDPH a u všech takto vystavených dokladů musí být po celou dobu od jejich vystavení do konce lhůty

pro uchování (10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo) zajištěna podle § 34 ZDPH:

**Věrohodnost původu** – zaručení totožnosti osoby, která odpovídá za správnost údajů uvedených na daňovém dokladu. Tedy osoba, která uskutečňuje plnění nebo která doklad oprávněně vystavila. Například pomocí kontrolních mechanismů nebo také pomocí uznávaného elektronického podpisu či elektronické značky.

**Neporušenost obsahu** – skutečnost, že zákonem stanovený obsah daňového dokladu nebyl změněn. Dodatečné informace například o archivaci, předkontaci, razítka by od 1. ledna 2013 neměly být doplňovány do dokladu z důvodu zachování neporušenosti obsahu daňového dokladu. Raději by měly být zaznamenány v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty případně jiným způsobem, kterým neporuší původní obsah dokladu. Pokud přesto budou na doklad doplněny údaje nad rámec povinných náležitostí, musí být zřejmé, že jde o doplnění údajů oproti původnímu obsahu a doplněné údaje nesmí pozměňovat povinné náležitosti daňového dokladu. V takovém případě je daňový doklad považován za neporušený.

**Čitelnost** – skutečnost, že všechny doklady jsou jasně čitelné a srozumitelné na papíře nebo na obrazovce počítače přímo či pomocí technického zařízení bez nutnosti dalšího výkladu či zpracování.

### 3.1.2 Základ daně a výpočet daně

Základ daně je vymezen v § 36 odst. 1 ZDPH jako peněžní částka bez daně, kterou plátce obdrží nebo již obdržel za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně (s výjimkou zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně), kterou zaplatí osoba pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo i třetí osoba.

Pokud plátce přijme úplatu, ze které má povinnost přiznat daň před dnem uskutečnění zdanitelného plnění, považuje se za základ daně částka přijaté úplaty snížená o daň. Daň z přijaté úplaty lze vypočítat jak z částky včetně daně, tak i z částky v úrovni bez daně.

#### **Příklad:**

Obchodní společnost (plátce), dodává zboží jinému plátcovi daně s tím, že se dohodnou na úplatě, před uskutečněním zdanitelného plnění (20. 6. 2016) a to nejpozději do 5. 5. 2016. Zálaha je požadována ve výši 10 000 bez daně, včetně daně v sazbě 21 % se jedná o částku 12 100 Kč. Celková hodnota dodávky činí 30 000 + 21 % DPH, tj 6 300 Kč, celkem 36 300 Kč.

Tab. 3.1 Řešení k příkladu na přijatou úplatu před dnem uskutečnění zdanitelného plnění

Datum		ZD	DPH
2. 5. 2016	Plátce daně přijme úplatu před uskutečněním zdanitelného plnění.	10 000	2 100
17. 5. 2016	Do 15 dnů vystaví odběrateli daňový doklad na přijatou zálohu včetně DPH.	10 000	2 100
25. 6. 2016	V DAP za květen (ř. 1 DAP) dodavatel odvede daň, na základě přijaté úplaty a vystaveného daňového dokladu.	10 000	2 100

Zdroj: Vlastní zpracování.

V červnu dojde k dodání zboží. Dne 20. 6. 2016 (nejpozději do 5. 7. 2016) vystaví dodavatel daňový doklad, na kterém bude jako základ daně uvedeno:

Základ daně .....20 000 Kč

Sazba daně .....21 %

Daň .....4 200 Kč

Celkem k zaplacení .....24 200 Kč

Stejně tak lze na daňový doklad uvést i přijaté zálohy a konečný doplatek. Vždy však musí být zřejmé, jaká je zbývajících částka základu daně a výše daně.

Doplatek za zboží bude uveden na ř. 1 DAP za červen 2016. V kontrolním hlášení za květen bude přijatá úplata před DUZP oddílu A. 4. i doplatek za zboží bude v kontrolním hlášení (za červen) uveden v oddílu A. 4.

Podle § 36 odst. 3 ZDPH se do základu daně také zahrnují:

- daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění (například clo, energetické daně),
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě pro kterou se zdanitelné plnění uskutečňuje (náklady na balné, přepravu, pojistné a provize).

Naopak lze snížit základ daně o slevu z ceny, pokud je poskytnuta ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 36 odst. 5 ZDPH).

Výpočet daně závisí na způsobu, jakým je stanovena cena za zdanitelné plnění. Jestli se jedná o cenu bez daně nebo včetně daně. V případě, že se jedná o cenu bez daně tak se pro výpočet DPH použije tzv. metoda „zdola“ a daň se vypočte dle § 37 odst. 1 ZDPH pomocí vzorce:

$$\text{daň} = \text{základ daně} \cdot \text{koeficient} \quad (3.1)$$

V tomto případě je základ daně cena bez daně a pro určení výše koeficientu se použije vztah, v jehož čitateli se nachází příslušná sazba daně (základní, první nebo druhá snížená) a ve jmenovateli číslo 100. Cena včetně daně se stanoví součtem ceny bez daně a vypočtené daně.

V případě, že je cena včetně daně, jedná se o tzv. metodu „shora“. Daň se určí podle § 37 odst. 2 ZDPH pomocí vzorce:

$$\text{daň} = \text{cena včetně daně} \cdot \text{koeficient} \quad (3.2)$$

Koeficient se vypočítá podle vztahu, kde v čitateli je příslušná sazba daně a ve jmenovateli součet čísla 100 a údaje v čitateli. Vypočtený koeficient se zaokrouhluje na čtyři desetinná místa. Cena bez daně se stanoví jako rozdíl ceny s daní a vypočtené daně.

Daň lze zaokrouhlit na celé koruny podle matematických pravidel a to i u metody zdola i shora.

V případě, že plátcí vznikla povinnost přiznat daň z přijaté úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění. Vypočte se výše daně pouze z rozdílu mezi úplatou, kterou má plátcé získat za jím uskutečněné zdanitelné plnění a předem přijatými úplatami.

## 3.2 Dodání zboží do JČS

V § 13 odst. 2 ZDPH je definována podmínka, která musí být splněna, aby došlo k dodání zboží do JČS a to, že musí být skutečně odesláno nebo přepraveno do JČS. Tuto skutečnost lze prokázat například písemným prohlášením pořizovatele, zmocněné třetí osoby nebo jinými důkazními prostředky. (§ 64, odst. 5 ZDPH)

Plátce DPH, se může dostat při dodání zboží do JČS do dvou základních situací:

- zboží je dodáno osobě, která **je registrovaná** k DPH v JČS;
- zboží je dodáno osobě, která **není registrovaná** k DPH v JČS;

### 3.2.1 Dodání zboží osobě registrované k DPH v JČS

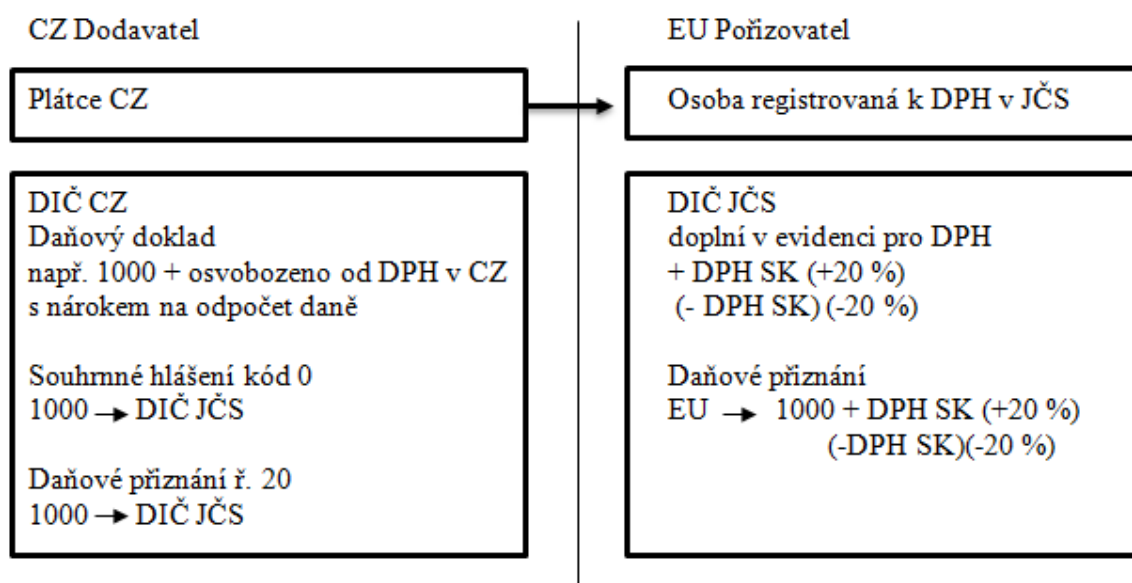
Dodání zboží do JČS je **osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně**, pokud je zboží dodáváno z tuzemska plátcem daně **osobě registrované k dani v JČS** a pořízení tohoto zboží v členském státě, do kterého je dodáváno, je předmětem daně (§ 64, odst. 1 ZDPH). Toto plnění musí plátcé uvést v souhrnném hlášení, a to za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém k dodání došlo. V daňovém přiznání se vykáže jako osvobozené plnění v řádku 20 DAP v české měně, která je pro odběratele základem daně.



Dle § 4 odst. 5 ZDPH se cizí měna musí přepočítat na české koruny ke dni vzniku povinnosti přiznat osvobození od daně (§ 22 odst. 3 ZDPH). S použitím:

- denního nebo pevného kurzu ČNB dle vnitřních předpisů účetní jednotky,
- nebo poslední směnný kurzu Evropské centrální banky.

Obr. 3.1 Dodání zboží z ČR do EU osobě registrované k dani v JČS



Zdroj: Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně A. (Krzikallová, 2013), vlastní úprava.

U plnění, která jsou osvobozena od daně má plátce povinnost přiznat uskutečnění plnění do 15 dne následujícího kalendářního měsíce, ve kterém došlo k odeslání nebo přepravě zboží do JČS. Respektive v den vystavení daňového dokladu, pokud byl vystaven před tímto 15 dnem (§ 22 odst. 3 ZDPH). Což je obvyklejší případ, protože dodavatel zboží (český plátce) zpravidla vystavuje daňový doklad okamžitě a pořizovateli zboží tak přijde spolu se zásilkou. Dodání tohoto zboží se tak vykáže v daňovém přiznání, k datu vystavení daňového dokladu.

#### Příklad:

Plátce DPH dodává zboží na Slovensko osobě registrované k dani. Zboží bylo dodáno slovenskému odběrateli 10. 8. 2016. Daňový doklad byl vystaven:

30. 9. 2016, plátce jej obdržel 10. 10. 2016
15. 8. 2016 a plátce jej obdržel 20. 3. 2016

### Řešení:

Ověřit, zda byly splněny podmínky osvobození od daně:

- dodání zboží plátcem,
- dodání zboží osobě registrované k dani v JČS (Slovensko),
- prokázat, že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno,
- prokázat přepravní podmínky, kdo zajistil přepravu na své náklady (dodavatel, pořizovatel, zmocněná 3 osoba (přepravní nebo spediční firma).

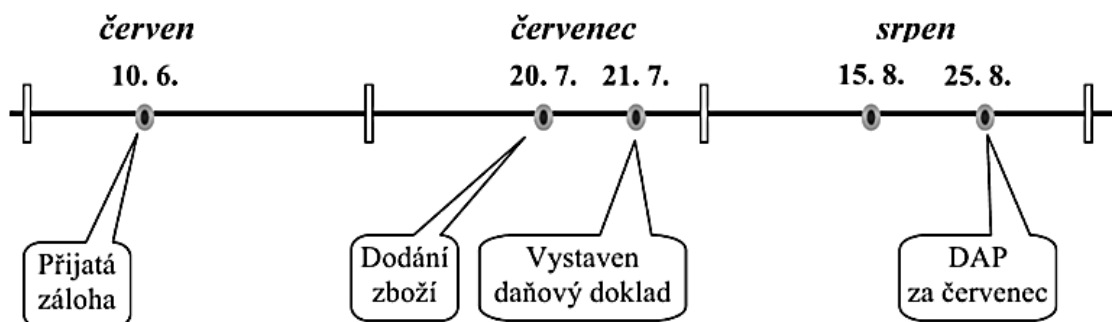
Podmínky byly splněny, jedná se tedy o dodání zboží osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.

- a) Plátce je povinen přiznat uskutečnění tohoto dodání ke dni 15. 9. 2016, tj do 15. dne následujícího měsíce po dodání zboží.
- b) Plátce je povinen přiznat uskutečnění tohoto dodání ke dni 15. 8. 2016, tj. ke dni vystavení daňového dokladu, neboť je to dříve, než 15. den následujícího měsíce po dodání zboží (15. 9. 2015). Na dni obdržení daňového dokladu vůbec nezáleží.

V DAP se tato transakce vykáže, jako osvobozené plnění na ř. 20, a protože se jedná o dodání zboží do JČS osobě registrované k dani v JČS eviduje se i do souhrnného hlášení s kódem plnění 0. Do kontrolního hlášení se dodání zboží uvedené v ř. 20 DAP neuvádí.

Datum uskutečnění plnění patří mezi povinné náležitosti daňového dokladu při dodání zboží do JČS. Proto povinnost vystavit daňový doklad nevzniká, pokud byla plátcem přijata úplata (záloha) předem, tzn. před faktickým dodáním zboží do JČS, které bude osvobozeno od daně. Tato úplata se nebude vykazovat ani v daňovém přiznání, protože záloha bez dokladu nevygeneruje daňovou povinnost.

Obr. 3.2 Povinnost plátce přiznat plnění do daňového přiznání



Zdroj: Ledvinková (2013, s. 320).

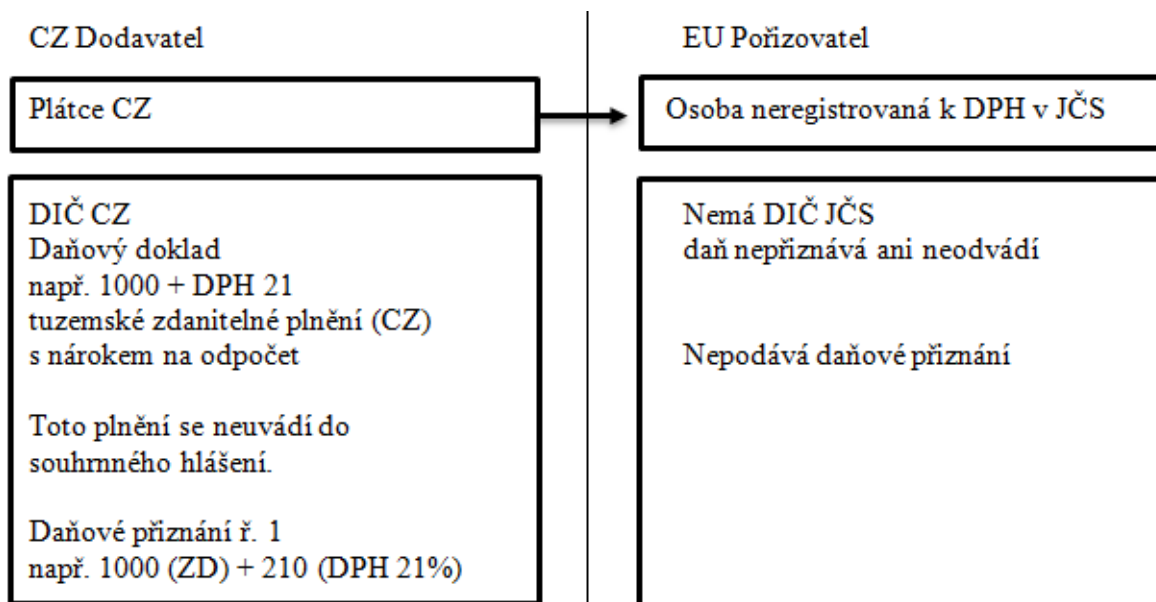
Podle § 28 odst. 5 ZDPH má dodavatel zboží (český plátce), povinnost vystavit daňový doklad, s předepsanými náležitostmi, za každé dodání zboží pro osobu registrovanou k DPH v JČS ve lhůtě do 15 dnů ode dne, kdy došlo k uskutečnění dodání zboží do JČS.

Předepsané náležitosti daňového dokladu jsou obdobné jako u běžného daňového dokladu. Důležitými údaji jsou údaje o pořizovateli zboží z JČS, včetně jeho DIČ (které by si měl dodavatel ověřit, aby měl jistotu, že se jedná o odběratele, který je skutečně osobou registrovanou k dani v JČS například na stránkách [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/vieshome.do](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do)). V souladu s předpisy Evropské unie musí doklad obsahovat sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně a musí být na něm uveden odkaz na příslušné ustanovení ZDPH, tj. na § 64 nebo čl. 138 směrnice o společném systému DPH (§ 29 odst. 2 ZDPH)

### 3.2.2 Dodání zboží z ČR do EU osobě neregistrované k dani v JČS

Zboží není předmětem daně v členském státě, do kterého je dodáváno, pokud je do JČS dodáváno osobě, která není registrovaná k DPH v JČS, v takovém případě se jedná o zdanitelné plnění, u kterého plátce uplatní DPH podle § 22 odst. 1,2 ZDPH. Tzn., že daň přizná jako u tuzemských plnění tedy ke dni přijetí úplaty nebo ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a to k tomu dni, který nastane dříve.

Obr. 3.3 Dodání zboží z ČR do EU osvobozené osobě nebo osobě nepovinné k dani v JČS



Zdroj: Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně A. (Krzikallová, 2013), vlastní úprava.

### 3.3 Pořízení zboží z JČS

Pořízením zboží z JČS se podle § 16 odst. 1 ZDPH rozumí právo nakládat se zbožím jako vlastník za podmínky, že zboží je nakoupeno od osoby registrované k dani v JČS a toto zboží je odesláno nebo přepraveno z JČS do tuzemska.

#### 3.3.1 Předmět daně a místo plnění

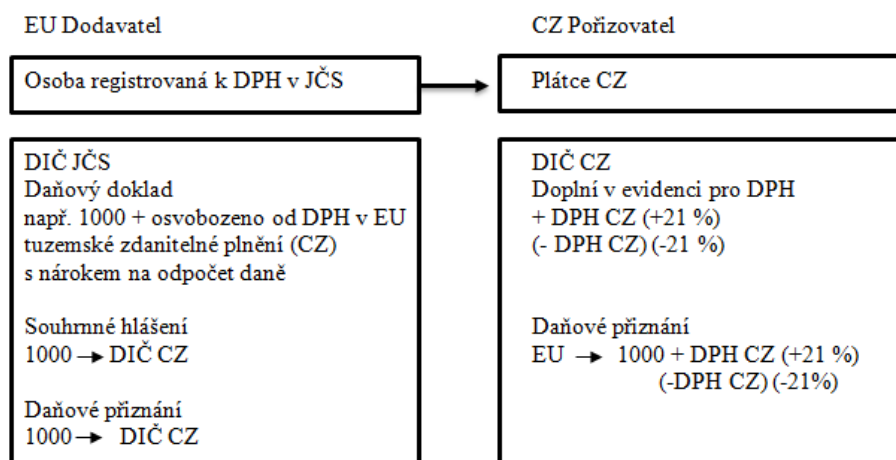
Zboží z JČS je **předmětem daně**, pokud je **uskutečněno za úplatu a dodavatelem je osoba registrovaná k dani v JČS** nebo právnická osoba nepovinná k dani tzn., nebyla založena ani zřízena za účelem podnikání (§ 2 odst. 1 písm. c) ZDPH). Aby takové pořízení zboží bylo předmětem české DPH, musí být v souladu nejen s § 2, odst. 1 písm. c) ZDPH, ale musí platit i následující podmínky:

- kupujícím je osoba registrovaná k DPH v ČR,
- zboží je fyzicky přemístěno z JČS do ČR,
- nejedná se o vícestranný obchod.

Pokud některá z podmínek není splněna nebo se nějakým způsobem odlišuje, je nutné pokračovat podle postupů uvedených v dalších částech této kapitoly (Benda, Tomíček, 2013).

U zboží pořízeného v JČS je místem plnění místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy (§ 11 odst. 1 ZDPH). Z toho vyplývá, že toto zboží je předmětem zdanění ve státě pořízení zboží, tedy v ČR. Přičemž odběratel může uplatnit i nárok na odpočet daně při splnění podmínek vymezených v § 72 až 76 ZDPH.

Obr. 3.4 Pořízení zboží z EU od osoby registrované k dani v JČS do ČR



Zdroj: Moodle. Materiály k přednáškám z předmětu Nepřímé daně A. (Krzikallová, 2013), vlastní úprava.

Z výše uvedeného vyplývají pořizovateli povinnosti, které je povinen učinit:

- vést v evidenci pro účely DPH hodnotu pořízeného zboží z JČS v členění dle jednotlivých členských států (§ 100a odst. 1 ZDPH),
- vypočítat daň dle sazby daně platné v tuzemsku pro dané zboží, kde se za základ daně považuje hodnota pořízeného zboží, takže se výpočet daně provede dle vzorce 3.1,
- přiznat vypočtenou daň v DAP (§ 108 odst.1 písm. b) ZDPH). To platí nejen pro plátce, ale i pro identifikovanou osobu. Tzn., že daňová povinnost se přesouvá z dodavatele na odběratele. Dodavateli z této transakce neplyne ve vztahu k české DPH žádná povinnost a ani neručí za to, že český odběratel daň přizná a zaplatí.

V souvislosti s posledním bodem je nutné mít na paměti, že pokud pořizuje zboží z JČS právnická nebo fyzická osoba, která doposud nebyla plátcem DPH, stává se identifikovanou osobou za podmínek uvedených v kapitole 2.6.1. a na rozdíl od plátce je identifikovaná osoba povinna přiznat daň pouze z pořízeného zboží z JČS. Ve vztahu ke svým tuzemským zdanitelným plněním se chová jako neplátce, avšak nárok na uplatnění odpočtu daně je přiznán pouze plátcí daně. Tzn., že identifikovaná osoba nemůže uplatňovat nárok na odpočet daně.

### **3.3.2 Povinnost přiznat daň**

Dle § 25 odst. 1 ZDPH povinnost přiznat daň při pořízení zboží z JČS vzniká plátcí k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Za den pořízení je v praxi považován den dodání zboží. Pokud by však byl daňový doklad vystaven dříve než k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vzniká povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu.

Právní úprava již nedefinuje datum vystavení daňového dokladu ani jeho náležitosti a netrvá na jeho existenci nebo držení pořizovatelem v okamžiku, kdy pořizovateli vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň. Za datum vystavení se tak považuje datum, které je uvedeno, od dodavatele z JČS, na daňovém dokladu. (Galočík, Paikert, 2015)

#### **Příklad:**

Plátce pořídil zboží z Rakouska od osoby registrované k dani v Rakousku. Zboží bylo dodáno dne 10. 4. 2016. Daňový doklad byl Rakouským dodavatelem vystaven:

- a) 30. 5. 2016, plátce jej obdržel 10. 6. 2016
- b) 15. 4. 2016 a plátce jej obdržel 20. 4. 2016

## Řešení:

- a) Plátce přizná daň ke dni 15. 5. 2016, tj. k 15. dni následujícího měsíce po dodání zboží.
- b) Plátce je povinen přiznat daň ke dni 15. 4. 2016, tj. ke dni vystavení daňového dokladu, neboť tento den předchází 15. dni následujícího měsíce po dodání zboží. Na dni obdržení dokladu nezáleží.

Protože, se jedná o pořízení zboží z JČS od osoby registrované k dani v JČS vzniká českému plátcovi povinnost přiznat daň v ř. 3 DAP a zároveň si může uplatnit nárok na odpočet daně na ř. 43 DAP. V kontrolním hlášení se ř. 3 DAP uvádí v oddílu A. 2., nárok na odpočet daně uváděný v řádcích 43 a 44 DAP se v kontrolním hlášení neuvádí.

### 3.3.3 Základ daně, výpočet daně a nárok na odpočet daně

**Základem daně** je úplata, kterou má dodavatel obdržet za zdanitelné plnění od pořizovatele nebo třetí osoby. Vzhledem k tomu, že ve většině případů je cena dohodnuta v cizí měně je nutné tuto cenu pro účely DPH přepočítat na české koruny v souladu s § 4 odst. 4 ZDPH (pro přepočet se použije denního nebo pevného kurzu ČNB dle vnitřních předpisů účetní jednotky, nebo poslední směnný kurz Evropské centrální banky).

Výjimku tvoří případ, kdy kupující ještě nemá k dispozici daňový doklad a vznikla mu povinnost přiznat daň k 15. dni měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k pořízení daného zboží. V takovém případě je nutno stanovit základ daně na základě jiných podkladů, které má kupující k dispozici. Například z objednávky, z ceníku či z uzavřené smlouvy s dodavatelem (Benda, Tomíček, 2013).

Poté se **daň zjistí** podle vzorce 3.1. Takto určený základ daně a výše daně se uvede v DAP na řádku 3 v případě, že zboží podléhá základní sazbě daně nebo do řádku 4 v případě zboží se sníženou sazbou daně.

Kupující (plátce) má **nárok na odpočet daně** nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost daň přiznat (§ 72, odst. 3 ZDPH). Přičemž by měl být schopen nárok na odpočet daně doložit daňovým dokladem nebo jiným způsobem. Stejně tak by měl tento doklad zachytit ve své daňové evidenci (§ 100 ZDPH). V členění pořízeného zboží z jednotlivých členských států včetně DIČ poskytovatele daného plnění.

**Příklad:**

Italská společnost registrovaná k DPH v Itálii, dodala v březnu 2016 zboží české společnosti, která je plátcem daně s měsíčním zdaňovacím obdobím, v hodnotě 10 000 EUR. Přepřavu zajistila, dle smluvních podmínek, Italská společnost. Zboží bylo dodáno 15. března 2016 na sklad české společnosti. Fakturu česká společnost obdržela 2. dubna 2016 s datem vystavení 25. března 2016.

**Řešení:**

- česká společnost tedy realizovala dodání zboží z JČS a musí tuto transakci zachytit v daňovém přiznání,
- daňová povinnost vznikla ke dni vystavení daňového dokladu, tj. 25. března 2016, protože je to dříve než 15. dne následujícího měsíce po měsíci, ve kterém došlo k dodání zboží,
- protože je cena uvedena v cizí měně je nutné ji přepočítat pro účely výpočtu daňové povinnosti kurzem platným ke dni vzniku daňové povinnosti (k 25. 3. 2016).
- pro výpočet se předpokládá kurz 27 Kč/EUR k 25. 3. 2016. Zboží podléhá základní sazbě daně ve výši 21 %,
- za těchto podmínek vykáže česká společnost tuto transakci v DAP za březen následovně:

Tab. 3.2 Pořízení zboží z JČS vykázané v DAP

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e.; § 19 odst.3 ZDPH)	základní	3	27 000	5670
	snížená	4		
IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	27 000	5 670
	snížená	44		

Zdroj: vlastní zpracování.

V kontrolním hlášení se ř. 3 DAP uvádí v oddílu A. 2., nárok na odpočet daně uváděný v řádcích 43 a 44 DAP se v kontrolním hlášení neuvádí.

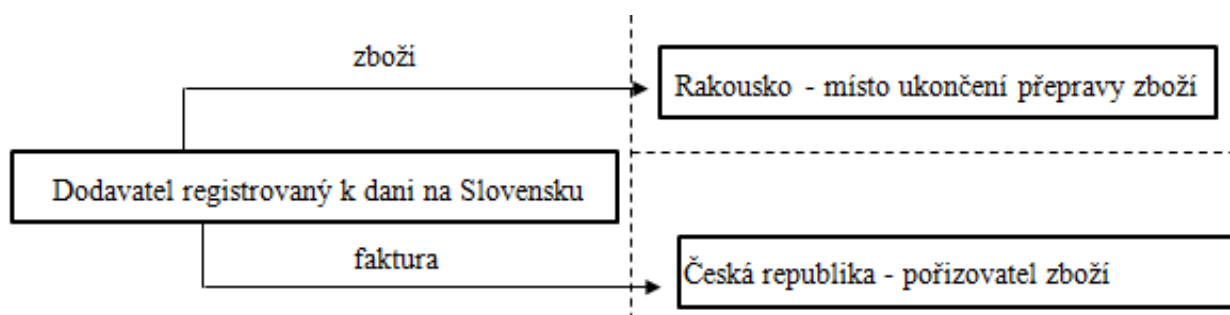
### 3.3.4 Pořízení zboží z JČS do JČS

Tato situace může nastat v případě, že by bylo zboží českému zákazníkovi přepraveno do JČS nikoliv do České republiky. V takovém případě je nutné ověřit, zda lze uplatnit zjednodušený postup při dodání zboží do JČS formou třístranného obchodu podle § 17 ZDPH či nikoliv.

V případě, že by podmínky pro zjednodušený postup nebyly splněny, považuje se za **místo plnění** členský stát, který vydal DIČ. Tzn. pořizovatel při nákupu zboží sděluje zahraničnímu dodavateli své DIČ, které potom slouží k usnadnění určení místa plnění.

Také může nastat situace, kdy daná transakce bude předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Jestliže by pořizovatel nebyl schopen prokázat zdanění v tomto JČS, vzniká povinnosti odvést DPH z takové transakce i v ČR (jako standardní pořízení zboží z JČS) a nezbavuje pořizovatele, povinnosti odvést DPH ve státě, kde došlo k ukončení přepravy. Tzn., že může dojít k situaci, že daná transakce je zdaňována ve dvou různých státech (Benda, Tomíček, 2013).

Obr. 3.5 Pořízení zboží z JČS do JČS



Zdroj: ( Benda, Tomíček, 2013), vlastní úprava.

Při určení data, kdy má plátcce povinnost přiznat daň a jak vypočítat daňovou povinnosti se postupuje stejně jako u klasického pořízení zboží z JČS (viz kapitoly 3.3.2., 3.3.3) Navíc společnost z ČR může snížit základ daně o část transakce, která byla uhrazena a zdaněna v Rakousku. Přičemž si pořizovatel nemůže uplatnit nárok na odpočet daně.

### 3.3.5 Pořízení zboží z JČS od neplátce

Pokud je **dodavatelem osoba, která není registrovaná k dani v JČS**, tzn., není plátcem daně ve své zemi, potom českému příjemci nevznikají žádná práva ani povinnosti a toto plnění se neeviduje ani nevykazuje v daňovém přiznání, protože není naplněna definice pořízení zboží z jiného členského státu.



Tato situace není obvyklá, ale kdyby přeci jen nastala, postupuje se při určení místa plnění podle obecných podmínek pro stanovení místa plnění při dodání zboží. Pokud se tedy nejedná o dodání zboží s montáží, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání či přeprava začíná. Což by v tomto případě bylo mimo ČR tedy v JČS. Z toho vyplývá, že tato transakce vůbec nepodléhá české DPH.

Pouze v případě, že se jedná o **pořízení nového dopravního prostředku**, je toto pořízení předmětem daně vždy a to i v případě, že je dodavatelem či odběratelem osoba, která není registrovaná k dani.

Postupuje se klasickým způsobem jako by se jednalo o dodání zboží z JČS. S tím rozdílem, že pokud nový dopravní prostředek byl pořízen od neplátce či neplátcem tak musí vždy podat daňové přiznání, přiložit kopii daňového dokladu a hlášení o pořízení nového dopravního prostředku.

### **3.3.6 Oprava základu daně při poskytnutí slevy u zboží pořízeného z JČS**

Při pořízení zboží z JČS může dojít k situaci, kdy daný dodavatel poskytne českému odběrateli slevu na zboží, z kterého již český plátce daně, přiznal daň a uplatnil nárok na odpočet daně (Benda, Tomíček, 2013).

V takovém případě je nutné postupovat podle novely zákona o DPH, která nabyla účinnosti 1. 4. 2011 a přinesla mj. také změny vztahující se k opravám základu daně a výše daně viz § 42 ZDPH. Zásadní změnou je ta skutečnost, že nyní musí být provedena oprava základu daně a výše daně jak za situace, kdy dochází ke zvýšení základu a výše daně, tak také při snížení. Dříve byla povinnost pouze při zvýšení, při snížení se jednalo o možnost (Zralý, 2011).

Podle § 42 odst. 1 ZDPH má plátce povinnost opravit základ daně a výši daně například:

- při zrušení či vrácení, resp. částečném vrácení zdanitelného plnění např. z důvodů špatné kvality, odstoupení od smlouvy,
- při změně základu daně a to ať směrem nahoru nebo dolů, pokud ke změně došlo až po dni uskutečnění zdanitelného plnění, ke snížení základu daně může dojít například i při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2 ZDPH,
- pokud nedojde k dodání zboží nebo převodu nemovitosti podle § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH,

Oprava základu daně se musí provést i z přijatých úplat, ze kterých vznikla povinnost přiznat daň před dnem uskutečnění zdanitelného plnění a to v případě, že se zdanitelné plnění vůbec neuskutečnilo nebo pokud byla úplata použita na jiné plnění.

Jelikož v souladu s § 42 odst. 7 se obdobně postupuje i při pořízení zboží z JČS, je plátce povinen provést opravu základu daně a výše daně i v tomto případě.

Oprava se provádí na základě opravného dokladu vystaveného dodavatelem jako samostatné zdanitelné plnění a v případě, že doklad nevystavil (např. dodavatel jen uhradil odpovídající výši slevy), je plátce povinen provést opravu základu daně a výše daně ve své evidenci a uvést ji v DAP za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti tuto opravu provést (např. ukončené reklamační řízení, byly splněny podmínky pro poskytnutí slevy a šlo zjistit výši slevy) (Benda, Tomíček, 2013). Tyto změny se musí od 1. 1. 2016 promítnout i v kontrolním hlášení, a protože se jedná o samostatné zdanitelné plnění, bude tato změna vykázána v řádném kontrolním hlášení, pouze je nutné uvést změnu základu daně a daň se záporným znaménkem.

### **3.4 Dovoz zboží**

Dovozem zboží se podle § 20 ZDPH rozumí „vstup zboží z třetí země na území Evropské unie“. Dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku je předmětem české daně a to i v případě, že bylo dovezeno bez úplaty (§ 2 odst. 1 písm. d) ZDPH).

Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie, tedy první členský stát, kam zboží z třetí země vstoupilo. V případě použití stanovených celních režimů je místem plnění při dovozu zboží členský stát, ve kterém je příslušný celní režim ukončen (§ 12 odst. 1,2 ZDPH).

Plátce má povinnost přiznat daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží propuštěno do stanovených celních režimů. Nejčastěji do režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení a dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla. V těchto případech je správcem daně finanční úřad. V ostatních případech je správcem daně celní úřad (§ 4 odst. 1 písm. e) ZDPH). Jedná se například o nezákonný dovoz zboží, spotřebu nebo použití zboží ve svobodném pásmu či skladu, které porušuje podmínky stanovené celními předpisy, porušení dalších podmínek týkající se například dočasného uskladnění zboží nebo v případě, že zboží bylo odňato celnímu dohledu (§ 23 odst. 1 ZDPH).

Za daňový doklad při dovozu zboží do tuzemska se považuje podle § 33 ZDPH rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň, případně jiné rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním úřadem, nejčastěji formou Platebního výměru pokud je daň zaplacená.

Podle § 38 ZDPH je základ daně pro výpočet daňové povinnosti při dovozu zboží součet následujících položek:

- celní hodnota dováženého zboží, ve které jsou zpravidla zahrnuty i náklady na přepravu, pojištění a další související náklady vztahující se k úseku pouze po vnější celní hranice EU,
- vyměřené clo,
- další poplatky splatné z důvodu dovozu zboží, jestliže nejsou součástí celní hodnoty,
- vedlejší výdaje vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku, popřípadě do dalšího místa určení na území EU, pokud je toto místo při uskutečnění zdanitelného plnění známo, pokud již nejsou zahrnuty do základu daně jako součást celní hodnoty nebo výše uvedených poplatků,
- spotřební daň u vybraných výrobků, pokud nejsou v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

#### **Příklad:**

Společnost se sídlem v ČR, plátce daně, doveze do ČR zboží v hodnotě 100 000 Kč, zboží je propuštěno do celního režimu volný oběh dne 20. 3. 2015. Zboží je přepraveno z Ukrajiny na Slovensko a odtud do Prahy. Zboží podléhá clu ve výši 10 %, náklady na přepravu z Ukrajiny na Slovensko jsou 10 000 Kč a náklady na přepravu ze Slovenska do ČR se rovnají 5 000 Kč

#### **Řešení:**

- Celní hodnota pro účely výpočtu cla = cena zboží + náklady na přepravu po celní hranici EU ( $100\,000 + 10\,000 = 110\,000$ )
- Clo ve výši 10 % z 110 000 = 11 000 Kč
- Základ daně = celní hodnota + clo + náklady na přepravu ze Slovenska do Prahy
  - $ZD = 110\,000 + 11\,000 + 5\,000 = 126\,000$  Kč
- DPH v základní sazbě =  $126\,000 \cdot 0,21 = 26\,460$  Kč

Tab. 3.3 Dovoz zboží vykázaný v DAP

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7	126 000	26 460
	snížená	8		
IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	126 000	26 460
	snížená	44		

Zdroj: vlastní zpracování.

Nárok na odpočet daně je možno uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byly splněny podmínky § 73 ZDPH, zejména, že došlo k přiznání daně a plátce má v držení daňový doklad. V kontrolním hlášení se transakce týkající se dovozu a vývozu zboží mimo EU neuvádí.

### 3.5 Vývoz zboží

Podle § 66 ZDPH se vývozem zboží rozumí výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, případně do dalších stanovených celních režimů.

Vývoz zboží je plněním osvobozeným od daně s nárokem na odpočet daně za podmínky, že je zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země a to buď prodávajícím případně osobou, kterou tím zmocnil nebo kupujícím či jím zmocněnou osobou. Pokud kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo pobytu, ani provozovnu.

Za den uskutečnění plnění se považuje den výstupu zboží z území Evropské unie potvrzený celním úřadem. Dodání zboží na území třetí země je plátce povinen prokázat daňovým dokladem. Daňovým dokladem je potvrzené celní rozhodnutí, popřípadě jiné důkazní prostředky, např. přepravný doklady. Rozhodnutí o vývozu zboží je podáváno pouze elektronicky a výstup zboží z území EU potvrzuje celní úřad i tento doklad musí být opatřen podpisem (v tomto případě elektronickým).

Vývoz zboží plátce uvádí v DAP na ř. 22, a to za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost toto plnění přiznat. Přeprava a služby přímo vázané na zboží jsou při vývozu podle § 69 ZDPH v tuzemsku osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně a v DAP se uvádí na ř. 26.

### 3.6 Intrastat

Intrastat je statistický systém sledující pohyb zboží mezi členskými státy Evropské unie, to je mezi Českou republikou a ostatními členskými státy EU, pokud toto zboží bylo odesláno z ČR do JČS nebo přijato do ČR z JČS, přičemž skutečně přestoupilo státní hranici ČR.

Výjimkami z tohoto základního pravidla jsou případy, kdy zboží dočasně vstoupí do České republiky pouze z dopravních důvodů (tranzituje přes ČR) nebo se jedná o tzv. zvláštní druhy zboží či zvláštní pohyby zboží (zásobování lodí nebo letadel, nákup nebo prodej lodí a letadel a za určitých podmínek i obchod s mořskými produkty)

Systém Intrastat je povinný pro všechny členské státy Evropské unie, není však jednotný v oblasti sběru prvotních údajů (např. ve formě výkazu, v rozlišení obchodních transakcí, ve výši prahů pro vykazování).

**Povinnost vykazovat data** v systému Intrastat vzniká všem osobám, které jsou registrovány či identifikovány k DPH v ČR, odeslaly zboží do JČS anebo přijaly zboží z JČS a to v hodnotě dosahující prahu pro vykazování, který je stanoven na 8 000 000 Kč pro odeslané a 8 000 000 Kč pro přijaté zboží (dále jen „zpravodajská jednotka“). Do výše prahu se nepočítají údaje o zboží, které se do Výkazu pro Intrastat vůbec neuvádějí, jako například o bezúplatných obchodních vzorcích, obalech, které mají vratný charakter, zboží určeném k opravě nebo údržbě.

Zpravodajská jednotka má za povinnost vykazovat údaje do Intrastatu v průběhu kalendářního roku od měsíce, ve kterém dosáhla prahu pro vykazování. Tento limit si musí zpravodajská jednotka sama počítat od začátku kalendářního roku či od přidělení DIČ k DPH, zvlášť za odeslané a zvlášť za přijaté zboží.

Za měsíc, ve kterém zpravodajská jednotka neprovede žádnou transakci, je povinna předat příslušnému celnímu orgánu negativní hlášení. V případě, že zpravodajská jednotka měla povinnost vykazovat údaje v Intrastatu, trvá ji tato povinnost až do konce roku, v němž prahu pro vykazování v součtu za celý rok nedosáhla.

**Období, za které se vykazují údaje** do Intrastatu, tzv. referenční období, je kalendářní měsíc, ve kterém došlo k odeslání nebo přijetí zboží do nebo z JČS, případně následující měsíc, ve kterém došlo k odeslání nebo přijetí zboží, pokud zde měla zpravodajská jednotka povinnost priznat DPH k těmto plněním. Zpravodajská jednotka si z těchto dvou možností

může sama vybrat. Výkaz pro Intrastat se odesílá celnímu úřadu vždy do 12. pracovního dne kalendářního měsíce následujícího po referenčním období.

Výkazy pro Intrastat lze celnímu úřadu předat pouze elektronicky pomocí určených aplikací. Výjimku tvoří jednorázový Výkaz pro Intrastat, který lze podat elektronicky i papírově (pokud údaje nepřesahují 15 řádků a celní úřad ho musí obdržet do desátého pracovního dne po referenčním období). Jednorázový Výkaz pro Intrastat se podává při jednorázovém (příležitostném) přijetí nebo odeslání zboží v hodnotě dosahující prahu pro vykazování, kdy v průběhu kalendářního roku zpravodajská jednotka nepředpokládá žádná další přijetí nebo odeslání zboží. Pokud by došlo k dalšímu přijetí či odeslání zboží v průběhu roku má povinnost předat klasický Výkaz pro Intrastat.

**Předmětem vykazování do Intrastatu je:**

- veškeré zboží, které má status Společenství a pohybuje se mezi členskými státy, s výjimkou zboží osvobozeného od vykazování, jehož popis je uveden níže,
- zboží se statusem Společenství je zboží:
  - úplně získané nebo vyrobené na území Společenství,
  - zboží ze zemí mimo EU, které je propuštěno celním orgánem kteréhokoliv členského státu EU do volného oběhu,
  - zboží vyrobené nebo získané ze zboží výše uvedeného,
- za zboží se považují všechny movité věci a elektrická energie, neboť je lze zařadit do kombinované nomenklatury,
- dále zboží Společenství, které opustilo území ČR do JČS, a to i o zboží, které bylo v ČR propuštěno do celního režimu volný oběh a následně bylo odesláno do JČS, který je v Intrastatu označen jako stát určení,
- zboží, které je vyváženo do třetí země a při opuštění ČR není ještě propuštěno do některého z vývozních celních režimů,
- zboží, které vstoupilo na území ČR a není pod celním dohledem (není například v celním režimu tranzit) a také se nejedná pouze o převoz přes ČR z důvodů dopravních,
- zboží dovezené ze třetí země, které bylo propuštěno do celního režimu volný oběh v JČS, ale přijato bude až v ČR (zemí odeslání v tomto případě bude členský stát, který dopravil zboží přímo do ČR),

- zboží odeslané nebo přijaté, které bylo nakoupeno nebo prodáno od osob, které nejsou vůbec registrované nebo identifikované k DPH, pokud prokazatelně a jednoznačně bylo zboží odesláno do JČS nebo přijato z JČS.

Z výše uvedeného vyplývá, že do Intrastatu se vykazují zejména údaje o následujícím zboží, které bylo přijato nebo odesláno z nebo do JČS:

- nakupované a prodávané,
- určené k zušlechtění a vrácené po zpracování v rámci finančního leasingu,
- v souvislosti s vyřizováním reklamací,
- zboží dodávané zdarma (mimo bezúplatných obchodních vzorků nebo reklamních materiálů a osvobozeného zboží od vykazování),
- dodané v rámci stavebních a konstrukčních prací,
- dodané jako součást služby, pokud je přiznáno k DPH jako zboží dodané nebo pořízené z JČS,
- v rámci dodávek do centrálních skladů,
- v souvislosti s jeho pouhým uskladněním, pokud je předpoklad doby skladování delší jak 2 roky, poté se vrátí zpět k vlastníkovi,
- zboží určené k dočasnému použití na dobu delší jak 2 roky (například formou operativního leasingu či bezplatného zapůjčení)
- přemísťovaný obchodní majetek z JČS do ČR nebo z ČR do JČS.

**Zboží, které se nevykazuje do Intrastatu:**

- zboží, které nepřekročí státní hranice ČR,
- pouze tranzituje přes ČR,
- dovážené zboží ze třetí země, které získá status Společenství až v ČR (tzn. je propuštěno do režimu volný oběh nebo do jiného celně schváleného určení až v ČR),
- odeslané zboží do třetí země, které je propuštěno do vývozního celního režimu v ČR,
- zboží odeslané na území nebo přijaté z území, které není součástí území Společenství (např. Normanské ostrovy, Hora Athos, Melilla, Livigno).

Konkrétní seznam zboží, o kterém se údaje do Intrastatu nevykazují:

- měnové zlato,
- platební prostředky (např. zákonná platidla, cenné papíry, poštovné, daně)

- zboží přechodného použití, na dobu max. 24 měsíců, u něhož není uskutečněno žádné přepracování, ani se odeslání či přijetí nepřiznává k DPH jako dodání nebo pořízení zboží,
- zboží použité jako nosiče informací (např. s nahaným softwarem), které jsou buď na zakázku odběratele, případně se jedná o doplňky předešlých dodávek (např. bezplatné aktualizace přes DVD, CD, flash disky) nebo nejsou předmětem obchodních transakcí,
- software stahovaný z internetu nebo dodávaný e-mailem,
- bezplatné dodávky reklamního materiálu a obchodních vzorků,
- zboží pro opravu a po ní, a s ní související náhradní díly,
- dopravní prostředky, které při výkonu své činnosti překračují státní hranici,
- nové dopravní prostředky prodávané fyzickými i právnickými osobami registrovanými k DPH soukromým osobám z ostatních členských států.

Do Výkazu pro Intrastat se uvádějí zejména tyto **identifikační údaje**:

- DIČ zpravodajské jednotky, včetně označení „CZ“,
- obchodní jméno, název nebo jméno a příjmení zpravodajské jednotky včetně adresy,
- příjmení a jméno kontaktní osoby, která může poskytnout za zpravodajskou jednotku podrobnější informace k danému Výkazu a údajům na něm uvedeným,
- telefonní číslo, číslo faxu a e-mailová adresa kontaktní osoby,

Dále jsou zde uvedeny informace:

- zda se vykazují údaje o odeslaném nebo o přijatém zboží,
- jestli jde o negativní hlášení,
- o jaké se jedná referenční období, za které se vykazují údaje o odeslaném nebo přijatém zboží,
- o kódu zvláštního druhu nebo pohybu zboží (například zboží malé hodnoty do 200 EUR se uvede pod kódem MZ),
- o kódu týkající se povahy transakce, jedná se dvoumístný číselný kód (11-99) o obchodní operaci odeslaného nebo přijatého zboží, podle kterého se zejména odlišují změny vlastnictví zboží, obdržení úhrady za ně a účel jeho posílání,
- o kódu státu určení, který se ve výkazu vyznačuje dvoumístným alfabetským kódem (například LT pro Litvu, AT pro Rakousko), jedná se poslední členský stát, o kterém je v době posílání známo, že do něj má být zboží přímo dodáno,



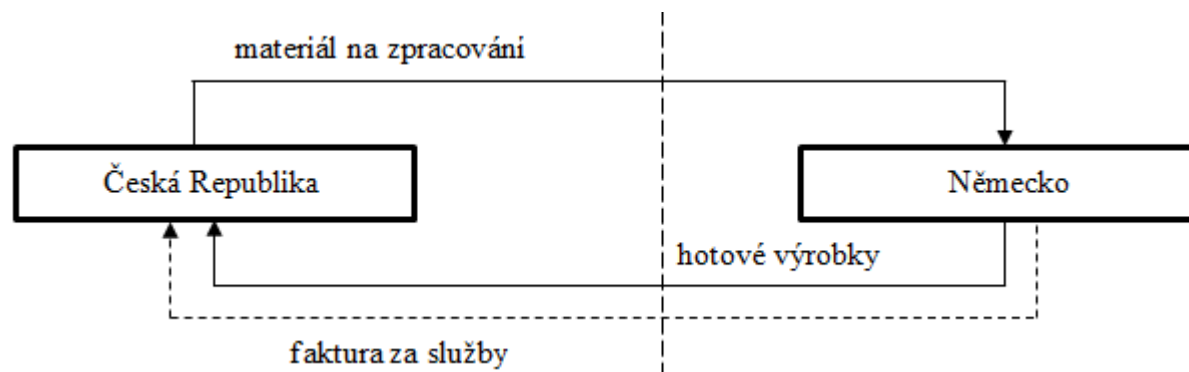
- o kódu, který určuje stát odeslání (například PL pro Polsko) jedná se o členský stát, ze kterého bylo zboží přímo odesláno do místa určení v ČR),
- o kódu, který rozlišuje skupiny dodacích podmínky (K, L, M, N) odeslaného nebo přijatého zboží, kde je rozhodující způsob úhrady nákladů spojených s dodávkou zboží, zejména přepravného, a tomu odpovídá i stanovení skupin dodacích podmínek např. kód K – zahrnuje dodací doložky Incoterms, při kterých si zajišťuje a hradí hlavní přepravné kupující,
- o kódu určující stát původu při přijetí zboží,
- o kódu druhu dopravy označený jednomístným číselným kódem (2-9) např. 3 – Silniční doprava
- o kódech zboží, definované osmimístným číselným kódem odpovídající podpoložky odeslaného nebo přijatého zboží dle kombinované nomenklatury podle stavu zboží v jakém se nacházelo v době jeho odeslání nebo přijetí (tyto kódy jsou dostupné například na internetových stránkách ČSÚ [www.czso.cz](http://www.czso.cz), nebo také na adrese [www.celnisprava.cz](http://www.celnisprava.cz),

Ve výkazu se také uvádí:

- statistický znak,
- vlastní hmotnost v kg,
- množství v doplňkové měrné jednotce,
- fakturovaná hodnota v Kč, kterou prodávající obdrží od kupujícího za odeslané nebo přijaté zboží (hodnota je vždy bez DPH) (Český statistický úřad, 2016)

### 3.7 Přeprava obchodního majetku za účelem zpracovatelských operací

Obr. 3.6 Přemístění obchodního majetku ke zpracování z ČR do JČS

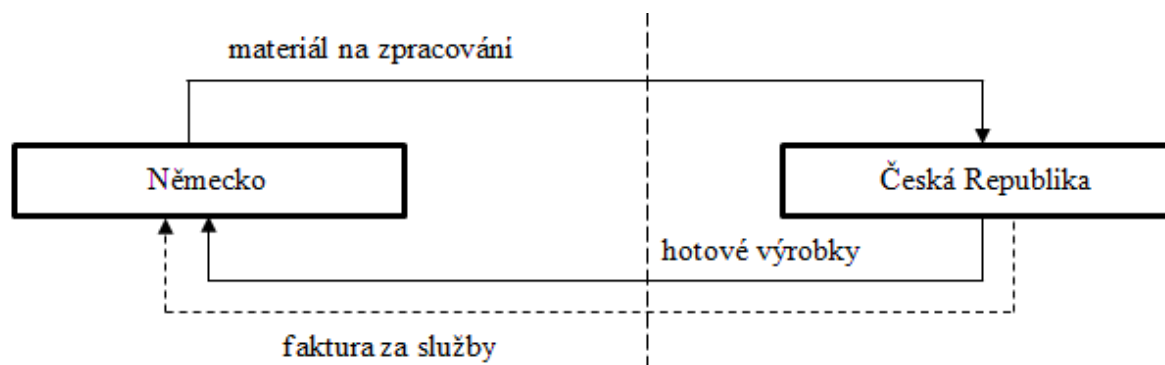


Zdroj: (Benda, Tomíček, 2013), vlastní úprava.

V případě zpracovatelských operací na zboží (materiálu) mohou nastat dvě situace:

- česká společnost odesílá zboží, které zůstává v jejím vlastnictví ke zpracování do JČS osobě registrované k dani v JČS a po provedení zpracovatelských operací se zboží vrací do tuzemska, viz Obr 3.6,
- česká společnost zpracovává zboží, které zůstává ve vlastnictví osoby z JČS a po provedení zpracovatelských operací se zboží vrací zpět do JČS, viz Obr 3.7.

Obr 3.7 Přemístění obchodního majetku ke zpracování z JČS do ČR



Zdroj: (Benda, Tomíček, 2013), vlastní úprava.

V obou případech dochází ke dvěma plněním. První je služba na movité věci a druhé plnění je přeprava zboží.

Případ, kdy je zboží přepraveno z tuzemska do JČS se obecně chápe jako přemístění zboží do JČS s místem plnění v tuzemsku, ale v tomto případě se uplatní výjimka podle § 13 odst. 7 písm. f ZDPH a toto přemístění se nebude považovat za intrakomunitární dodávku. Proto nikomu nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň a ani se nevykazuje v DAP. Předmětem daně je vlastně pouze provedení zpracovatelských operací jako práce na movité věci. V tomto případě vzniká povinnost přiznat daň v tuzemsku jako příjemci zpracovatelské služby, neboť místo plnění se určuje podle § 9 odst. 1 (sídlo příjemce služby). Český plátce je povinen uvedenou službu přiznat na ř. 5 DAP a má nárok i na odpočet daně podle § 72 odst. 1 ZDPH.

Případ, kdy je zboží přepraveno z JČS ke zpracování do ČR se postupuje stejně jako v předchozím případě. Jen povinnost přiznat daň z poskytnuté zpracovatelské služby vzniká německé společnosti jako příjemci služby. Český plátce je povinen uvedenou službu přiznat na ř. 21 DAP, v souhrnném hlášení a podle § 72 odst. 2 písm. c) ZDPH má nárok na odpočet daně v plné výši.

## **4 Praktické uplatňování DPH v obchodní korporaci CZ LOKO, a.s.**

V této kapitole je pro lepší pochopení teoretická část diplomové práce aplikována na konkrétní příklady, se kterými společnost CZ LOKO, a.s. přijde běžně do styku. Protože se jedná o velkou obchodní společnost, která má během jednoho zdaňovacího období velké množství obchodních transakcí, ať už v rámci tuzemska, EU nebo i mimo EU, byly vybrány jen některé transakce, ze kterých bylo následně sestaveno DAP, souhrnné hlášení, kontrolní hlášení a výkaz pro Intrastat a to za měsíc leden 2016.

### **4.1 Charakteristika obchodní společnosti**

Společnost CZ LOKO, a.s. se sídlem v České Třebové, patří k nejvýznamnějším podnikům středoevropského železničního strojírenství se zaměřením na výrobu, modernizaci a opravu kolejových vozidel, které se věnuje více než 160 let. Vedle hlavního závodu v České Třebové má společnost ještě provozovny v Jihlavě a Nymburku, dále výrobní pracoviště v litevském Vilniusu, lotyšské Rize, běloruské Lidě a ruském Brjansku.

Obrat společnosti v roce 2014 byl téměř 2 miliardy Kč. V roce 2015 se společnost rozhodla přejít na hospodářský rok (od 1. října do 30. září) a proto obrat z roku 2015 (1 031 473 000 Kč) je za krácené účetní období, které mělo pouze 9 měsíců.

Důvodů pro přechod na jiné účetní období bylo hned několik. Hlavním z nich bylo oddělení výrobně a obchodně náročného závěru kalendářního roku od účetně a daňově náročného závěru hospodářského roku. Neboť prosinec je ve společnosti obrátově nejsilnější, někdy až o dvojnásobek nebo dokonce trojnásobek obrátu běžných měsíců. I proto bylo nevhodné ještě v tomto období provádět inventarizaci zásob a majetku. Navíc provádění inventarizace v září má další výhody spojené s lepšími klimatickými podmínkami (např. materiál na otevřených prostranstvích je bez sněhu). Další výhodou je také lepší dostupnost a koordinace s daňovými poradci a auditory (CZ LOKO, a.s., 2015).

Firma je registrovaná jako plátce DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím od roku 1995. Pro přepočty cizích měn na českou měnu používá roční pevný kurz. Pro rok 2016 byl tento kurz stanoven jako kurz devizového trhu ČNB platný ke dni 1. 1. 2016 (27,025 Kč/EUR). Daň je do DAP zaokrouhlována podle matematických pravidel. Společnost dosáhla prahu pro vykazování a stala se tak zpravodajskou jednotkou v systému Intrastat s povinností sestavovat výkaz o přijatém a odeslaném zboží.

V následující části je uvedena charakteristika obchodních transakcí, které firma uskutečnila za zdaňovací období leden 2016.

## 4.2 Obchodování se zbožím v rámci tuzemska

V této kapitole bude pro lepší pochopení teoretická část kapitoly 3.1 uvedena na konkrétních příkladech.

### 4.2.1 Dodání zboží v rámci tuzemska

#### Příklad č. 1

Společnost CZ LOKO, a.s. dodala na základě objednávky ochranné pomůcky v hodnotě 936 Kč (cena bez DPH), společnosti ARIVEST, s.r.o. (plátce DPH) sídlící v ČR. Zboží bylo dodáno 8. 1. 2016 (DUZP) a faktura byla vystavena 12. 1. 2016 s datem splatnosti 26. 1. 2016. ARIVEST, s.r.o. fakturu zaplatila 25. 1. 2016. Zboží podléhá základní sazbě DPH 21 %.

#### Řešení:

Z výše uvedeného vyplývá, že se jedná o klasické dodání zboží v rámci tuzemska uskutečněné mezi dvěma plátcí. Společnost CZ LOKO, a.s. tedy bude postupovat podle § 21 ZDPH z kterého plyne povinnost přiznat daň k 8. 1. 2016, protože v tento den došlo k dodání zboží a toto datum předchází datu platby. Výše daně se vypočítá podle vzorce 3.1.

- základ daně: 936 Kč
- daň:  $936 \cdot 0,21 = 196,56$

Společnost toto zdanitelné plnění uvede v DAP za leden následovně:

Tab. 4.1 DAP za leden 2016

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	936	197
	snížená	2		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Protože se jedná o tuzemské zdanitelné plnění, nebude tato transakce zachycena v souhrnném hlášení ani ve výkazu pro Intrastat, ale bude uvedena v evidenci pro DPH i v kontrolním hlášení v oddílu A. 5.

## Příklad č. 2

Společnost CZ LOKO, a.s. poskytuje svým zaměstnancům stravenky v hodnotě 70 Kč, které je možné využít pouze ve vlastní závodní jídelně společnosti. Tato hodnota není na stravence uvedena. Pokud zaměstnanec nejde daný den na oběd, stravenka mu propadá. V lednu 2016 společnost prodala 1 851 ks stravenek celková hodnota za stravenky by byla 129 570 Kč, ale společnost svým zaměstnancům přispívá na stravování 55 % z hodnoty stravenky tj. 38,50 Kč, zbývající hodnotu poskytnuté stravenky 31,50 Kč si hradí zaměstnanci sami. Z pohledu DPH musí zaměstnavatel odvést daň z částky, kterou zaplatí zaměstnanec za stravování (částka je včetně daně). V tomto případě je částka zdanitelného plnění 58 306,50 Kč (včetně DPH). Stravenky jsou zaměstnancům nahrávány na čip vždy na začátku měsíce a úhrada probíhá srážkou ze mzdy za daný měsíc. V tomto příkladu byly stravenky uhrazeny 31. 1. 2016.

### Řešení:

Společnost CZ LOKO, a. s. nakupuje obědy od externího subjektu a proto si může z pořízené stravy uplatnit i plný nárok na odpočet daně, který v DAP vykáže na ř. 40. Zároveň má povinnost přiznat daň z částky, kterou za stravné hradí zaměstnanec a to ke dni přijetí úplaty (31. 1. 2016) z hodnoty 58 306,50. Stravné podléhá základní sazbě daně 21 %. Výše daně se tedy vypočte podle vzorce 3.2 následovně:

- Cena včetně DPH: 58 306,50 Kč
- Daň:  $58\,306,50 \cdot 0,1736 = 10\,122$  Kč
- Základ daně:  $58\,306,50 - 10\,122 = 48\,184,50$  Kč

Takto určená výše daně a základ daně se uvede do DAP za leden následujícím způsobem:

Tab. 4.2 DAP za leden 2016

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	48 185	10 122
	snížená	2		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tuzemské zdanitelné plnění je nutné uvést v evidenci pro DPH a v kontrolním hlášení konkrétně v oddílu A. 5.

### Příklad č. 3

Společnost CZ LOKO, a.s. pronajímá kancelář panu Dvořákovi (neplátce DPH) v Nymburce, nájemce platí čtvrtletní zálohy za vodu a topení. Za první čtvrtletí roku 2016 bylo nájemci fakturováno za vodu 100 Kč bez DPH a za topení 750 Kč bez DPH. Datum splatnosti faktury je do 10. 1. 2016, záloha byla zaplacená 8. 1. 2016. Teplo a voda podléhají snížené sazbě daně 15 %. Zároveň společnost CZ LOKO, a.s. vyfakturovala i nájemné, které pan Dvořák platí vždy na začátku měsíce ve výši 6 000 Kč.

#### Řešení:

Společnost má povinnost přiznat daň ze zaplacené zálohy k datu přijetí úplaty (8. 1. 2016). U nájmu se jedná o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně podle § 56a ZDPH, ze kterého společnost CZ LOKO, a.s. nevzniká žádná povinnost, ale musí tuto transakci uvést v DAP.

Tab. 4.3 DAP za leden 2016

V. Krácení nároku na odpočet daně	ř.	Hodnota
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50	6 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

U záloh na vodu a topení je nutné dopočítat odpovídající výši daně podle vzorce 3.1.

Tab. 4.4 Výpočet výše daně

Zdanitelné plnění	Základ daně	Daň
Voda	100 Kč	$100 \cdot 0,15 = 15,00$ Kč
Topení	750 Kč	$750 \cdot 0,15 = 112,50$ Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 4.5 DAP na leden 2016

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	snížená	2	850	128

Zdroj: Vlastní zpracování.

Protože se jedná o tuzemské zdanitelné plnění, nebude tato transakce zachycena v souhrnném hlášení ani ve výkazu pro Intrastat, ale bude uvedena v evidenci pro DPH i v kontrolním hlášení v oddílu A. 5. V kontrolním hlášení se neuvádí údaje týkající se plnění

osvobozených od daně bez nároku na odpočet, tzn. řádek 50 DAP. V případě, že by nájemce byl plátcem DPH, postupovala by společnost CZ LOKO, a.s. stejně. S výjimkou nájmu, kde by se mohla rozhodnout, že uplatní daň.

#### 4.2.2 Pořízení zboží v rámci tuzemska

##### Příklad č. 4

Společnost CZ LOKO, a.s. pořídila ložiska M-C3 od české společnosti EXVALOS, s.r.o. (plátce daně), v celkové hodnotě 15 542 Kč včetně DPH. Zboží bylo dodáno 19. 1. 2016 společně s fakturou. Splatnost faktury byla 16. 2. 2016, avšak společnost zboží zaplatila 22. 1. 2016. Zboží podléhá základní sazbě DPH 21 %.

##### Řešení:

V tomto příkladu se jedná o pořízení zboží z tuzemska od plátce DPH. Z toho vyplývá, že si společnost CZ LOKO, a.s. může uplatnit nárok na odpočet daně, protože splnila všechny podmínky:

- přijaté plnění použije zcela v rámci své ekonomické činnosti,
- má k dispozici daňový doklad,

Den uskutečnění zdanitelného plnění je v tomto případě den dodání zboží (19. 1. 2016) k tomuto datu měla společnost i daňový doklad a toto datum předchází dni úplaty.

Tato transakce se nevykazuje v souhrnném hlášení ani ve výkazu pro Intrastat. Nicméně je nutné ji uvést v evidenci pro DPH v kontrolním hlášení v oddílu B. 2. a v DAP. Pro správné uvedení částek do DAP je nutné si určit základ daně, výši daně a to pomocí vzorce 3.2.

- daň:  $15\,542 \cdot 0,1736 = 2\,898$  Kč
- základ daně:  $15\,542 - 2\,898 = 12\,644$

Tab. 4.6 DAP za leden 2016

IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	12 644	2 898
	snížená	41		

Zdroj: Vlastní zpracování.

### Příklad č. 5

Společnost CZ LOKO, a.s. uzavřela se společností KARBOTECHNIK, s.r.o. (plátce DPH) rámcovou smlouvu, ve které bylo ujednáno, že při dosažení obratu nad 1 000 000 Kč jim bude poskytnuta sleva 1,2 % z celkového ročního obratu. Dodavatel po skončení kalendářního roku vystavil opravný daňový doklad za dosažení obratu pro rok 2015 ve výši 1,2 % z částky 1 502 106 Kč. S datem uskutečnění zdanitelného plnění 10. 1. 2016, s datem vystavení 10. 1. 2016 a datem splatnosti 20. 2. 2016. Společnost CZ LOKO 11. 1. 2016 opravný daňový doklad odsouhlasila a poslala zpět dodavateli.

#### Řešení:

Společnost CZ LOKO, a.s. musí na základě opravného daňového dokladu opravit výši daně podle § 42 ZDPH jako samostatné zdanitelné plnění. Proto je nutné si určit základ daně, výši daně a opravdu zaznamenat jak v evidenci pro DPH, tak v DAP a kontrolním hlášení v oddílu B. 2.

- základ daně:  $1,2 \% \text{ z } 1\,502\,106 = 18\,025,27 \text{ Kč}$
- daň:  $18\,025,27 \cdot 0,21 = 3\,785,31 \text{ Kč}$

Tab. 4.7 DAP za leden 2016 (transakce se vykáže s mínusem)

IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	-18 025	-3 785
	snížená	41		

Zdroj: Vlastní zpracování.

### Příklad č. 6

Společnost CZ LOKO, a.s. má na svých pracovištích lékárničky pro poskytnutí první pomoci při úrazu na pracovišti. Na konci roku 2015 byla provedena revize stavu a chybějící zboží bylo pořízeno 16. 1. 2016 od společnosti LÉKÁRNA ARNIKA ČT s.r.o..

Seznam nakoupeného zboží:

- 17 ks desinfekce Septonex 69 Kč/ks včetně DPH (zboží podléhá 10 % sazbě daně)
- 78 ks náplast Spofaplast 11 Kč/ks včetně DPH (zboží podléhá 15 % sazbě daně)
- 1 ks plastová lékárnička 2 744Kč/ks včetně DPH (zboží podléhá 21 % sazbě daně)



## Řešení:

Při pořízení zboží v rámci tuzemska si společnost může uplatnit nárok na odpočet daně, pokud zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti a má k dispozici daňový doklad. V tomto případě má LÉKÁRNA ARNIKA povinnost odvést daň 16. 1. 2016, a protože daň bude odvedena v lednu, může si i společnost CZ LOKO, a.s. uplatnit nárok na odpočet v DAP za leden.

Společnost si musí určit základ daně a výši daně podle vzorce 3.2 a to za jednotlivé položky, neboť všechny mají rozdílnou sazbu daně.

- desinfekce:
  - cena celkem včetně DPH:  $17 \cdot 69 = 1\,173$  Kč
  - daň:  $1\,173 \cdot 0,0909 = 106,63$
  - základ daně:  $1\,173 - 106,63 = 1\,066,37$  Kč
- náplast:
  - cena celkem včetně DPH:  $78 \cdot 11 = 858$  Kč
  - daň:  $858 \cdot 0,1304 = 111,88$  Kč
  - základ daně:  $858 - 111,88 = 746,12$  Kč
- plastová lékárnička:
  - cena celkem včetně DPH:  $2\,744$  Kč
  - daň:  $2\,744 \cdot 0,1736 = 476,36$  Kč
  - základ daně:  $2\,744 - 476,36 = 2\,267,64$  Kč

Tato transakce se uvede v evidenci pro DPH, kontrolním hlášení v oddílu B. 3. v DAP na řádku 40 i 41 a to následujícím způsobem.

Tab. 4.8 DAP za leden 2016

IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	2 268	476
	snížená	41	1 812	219

Zdroj: Vlastní zpracování.

Náplast i dezinfekce jsou uvedeny na jednom řádku i přesto, že obě podléhají jiné sazbě daně. Druhá snížená sazba daně (10 %) byla zavedena v roce 2015, ale dosud se nepromítla do formuláře DAP a proto se uvádí na stejném řádku jako první snížená sazba daně (15 %).

### 4.2.3 Režim přenesení daňové povinnosti § 92a ZDPH

#### Příklad č. 7

Společnost CZ LOKO, a.s. obdržela fakturu od společnosti České dráhy, a.s. (plátce DPH), sídlící v Praze za hliníkový a měděný odpad demontovaný z kovových dílů (zboží podléhá základní sazbě daně 21 %). Faktura byla vystavena 12. 1. 2016 s částkou k úhradě 22 205,51 Kč. Zboží bylo dodáno 1. 1. 2016 a faktura byla zaplacená 12. 2. 2016.

#### Řešení:

Protože se jedná o pořízení zboží uvedené v příloze č. 5 ZDPH pod kódy nomenklatury celního sazebníku 7404 00 (měděný odpad a šrot) a 7602 00 (hliníkový odpad a šrot), uskutečněné mezi dvěma plátcí s místem plnění v tuzemsku, musela společnost České dráhy, a.s. použít režim přenesení daňové povinnosti podle §92a ZDPH a na fakturu uvést, že daň odvede zákazník, v tomto případě společnost CZ LOKO, a.s.

Částka k úhradě slouží jako základ daně, z kterého je nutné dopočítat daň, podle vzorce 3.1 za správnost výpočtu odpovídá odběratel (společnost CZ LOKO, a.s.)

- daň:  $22\,205,51 \cdot 0,21 = 4\,663,16$  Kč

Takto vypočítanou daň je společnost povinna uvést na doklad a přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (1. 1. 2016). Transakce bude uvedena v DAP za leden následovně:

Tab. 4.9 DAP za leden 2016

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§92a) – odběratel zboží	základní	10	22 206	4 663
	snížená	11		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Společnost CZ LOKO, a.s. má nárok na odpočet daně podle §72 ZDPH a to k okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost DPH přiznat (1. 1. 2016) a zároveň musí mít k dispozici daňový doklad (12. 1. 2015). V tomto případě si může společnost uplatnit nárok na odpočet daně už v DAP za leden, viz Tab. 4.10.

Tab. 4.10 DAP za leden 2016

IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	22 206	4 663
	snížená	44		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Nově od roku 2016 společnosti nemusí v režimu přenesení daňové povinnosti předkládat výpis z Evidence pro účely DPH. Tato evidence byla nahrazena Kontrolním hlášením, viz ukázka z oddílu B. 1. Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a.

Tab. 4.11 Kontrolní hlášení za leden 2016

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. Číslo daň. dokladu	DUZP	Základ daně 1	Daň 1	Kód předmětu plnění
1	CZ70994226	1652015942	1. 1. 2016	22 206	4 663	5

Zdroj: Vlastní zpracování.

### Příklad č. 8

Společnost CZ LOKO, a.s. pořídila plech, válcovaný za tepla, o rozměrech: 40x2000x6000 od společnosti Feron, a.s. (plátce DPH) se sídlem v Praze. Zboží bylo doručeno 21. 1. 2016. Fakturu společnost CZ LOKO, a.s. obdržela 25. 1. 2016 na částku 222 912 Kč bez DPH. Zboží podléhá základní sazbě daně 21 %.

### Řešení:

Vzhledem k tomu, že náplní práce společnosti CZ LOKO, a.s. je především oprava lokomotiv, na které potřebuje potřebný materiál. Musí si od 1. dubna roku 2015 dát pozor, o jaké zboží se jedná a jaká je jeho pořizovací cena. V tomto případě jde o pořízení zboží, uvedené v příloze 6 ZDPH (surové či polozpracované kovy), na které se vztahuje dočasný režim přenesení daňové povinnosti podle § 92f ZDPH, ten je nutné uplatnit i proto, že základ daně pořízeného zboží překročil hodnotu 100 000 Kč.

Z toho společnosti Feron, a.s. vyplývá povinnost uvést na daňový doklad informaci o tom, že daň odvede zákazník. Na základě toho má společnost CZ LOKO, a.s. povinnost dopočítat odpovídající výši daně a uvést ji na fakturu.

- daň:  $222\,912 \cdot 0,21 = 46\,811,52$  Kč

Tak to vypočítanou daň musí společnost CZ LOKO, a.s. uvést i v DAP ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (21. 1. 2016), viz Tab. 4.12.

Tab. 4.12 DAP za leden 2016

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§92a) – odběratel zboží	základní	10	222 912	46 812
	snížená	11		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Protože společnost odvedla daň v lednu a měla k dispozici i daňový doklad (25. 1. 2016) může podle § 72 uplatnit i nárok na odpočet daně v DAP za leden následovně.

Tab. 4.13 DAP za leden 2016

IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	222 912	46 812
	snížená	44		

Zdroj: Vlastní zpracování.

V Kontrolním hlášení se tato transakce vykáže obdobně jako v předchozím příkladu v oddílu B. 1., ale s kódem plnění 13 - některé kovy včetně drahých kovů.

Tab. 4.14 Kontrolní hlášení za leden 2016

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. Číslo daň. dokladu	DUZP	Základ daně 1	Daň 1	Kód předmětu plnění
2	CZ26440181	5016803337	21. 1. 2016	222 912	46 812	13

Zdroj: Vlastní zpracování.

### Příklad č. 9

Společnost CZ LOKO, a.s. dodala 5. 1. 2016 do společnosti KOVO CZ s.r.o. (plátce DPH), 10 tun šrotu železa a oceli v hodnotě 18 504 Kč bez DPH. Faktura byla vystavena 19. 1. 2016 s poznámkou „daň odvede zákazník“ a uhrazena 5. 2. 2016.

### Řešení:

Protože se jedná o dodání zboží uvedené v příloze č. 5 ZDPH s kódem nomenklatury 7204 (odpad a šrot ze železa nebo oceli) společnost CZ LOKO správně uvedla na fakturu poznámku a částku bez daně. Neboť povinnost vypočítat a odvést daň má společnost KOVO

CZ s.r.o. Přesto, že společnosti CZ LOKO, a.s. nevyplývá povinnost přiznat daň, musí tuto transakci uvést v DAP, viz Tab. 4.15

Tab. 4.15 DAP za leden 2016

II. Plnění osvobozená s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	ř.	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	25	18 504

Zdroj: Vlastní zpracování.

Od roku 2016 se takto transakce uvádí i v kontrolním hlášení v oddílu A. 1. - Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a.

Tab. 4.16 Kontrolní hlášení za leden 2016

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. Číslo daň. dokladu	DUZP	Základ daně	Kód předmětu plnění
1	CZ25859285	4121600216	5. 1. 2016	18 504	5

Zdroj: Vlastní zpracování.

### 4.3 Obchodování se zbožím v rámci EU

V uvedené podkapitole budou řešeny konkrétní příklady zabývající se pořízením zboží z JČS a dodáním zboží do JČS, jejichž řešení bude vycházet z aktuálního znění ZDPH.

#### 4.3.1 Pořízení zboží z JČS

U níže uvedených příkladů, společnosti CZ LOKO, a.s. vzniká povinnost podle § 100a ZDHP vést evidenci pro účely DPH v členění podle jednotlivých členských států, tato plnění je nutné uvést i do kontrolního hlášení (novinka 2016), a protože je zpravodajskou jednotkou, musí transakce vykazovat ve výkazu pro Intrastat, ale do souhrnného hlášení se pořízení zboží z JČS neuvádí.

#### Příklad č. 10

Společnost CZ LOKO, a.s. pořídila v lednu lokomotivu HLE 12, za celkovou cenu 255 000 EUR a to od společnosti SNCB, která má sídlo v Belgii a je zde registrovaná i k dani. Podle kupní smlouvy musela Společnost CZ LOKO, a.s. zaplatit zálohu ve výši 1 % (2 550 EUR) už v roce 2015. Zboží bylo do společnosti CZ LOKO, a.s. dodáno dne 25. 1. 2016

společně s daňovým dokladem, který byl vystaven 18. 1. 2016. Společnost na základě přijatého dokladu provedla úhradu zbývajících částky 252 450 EUR na bankovní účet dodavatele 17. 2. 2016.

### Řešení:

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem je zřejmé, že došlo k pořízení zboží z JČS státu, protože byly splněny všechny podmínky. Tzn.: zboží bylo za úplaty přepraveno z JČS do tuzemska od osoby registrované k dani v JČS a došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pro Belgickou společnost je toto plnění v Belgii osvobozeno od daně.

Povinnost přiznat daň vzniká společnosti CZ LOKO a.s. ke dni vystavení daňového dokladu 18. 1. 2016 neboť je to dříve než k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo pořízeno (15. 2. 2016). Protože je cena uvedena v cizí měně je nutné ji přepočítat, pro účely výpočtu daňové povinnosti společnost využívá roční pevný kurz (27,025 Kč/EUR). Základ daně a výše daně se vypočítají z celkové ceny za zboží (255 000 EUR), protože při pořízení zboží z JČS nevzniká povinnost přiznat daň při poskytnutí zálohy.

- základ daně:  $255\,000 \cdot 27,025 = 6\,891\,375$  Kč
- daň:  $6\,891\,375 \cdot 0,21 = 1\,447\,188,75$  Kč

Tato transakce bude vykázána v DAP za leden 2016, viz Tab. 4.17.

Tab. 4.17 DAP za leden 2016

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e.; § 19 odst.3 ZDPH)	základní	3	6 891 375	1 447 189
	snížená	4		
IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	6 891 375	1 447 189
	snížená	44		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Společnost CZ LOKO, a.s. tuto transakci uvede v daňové evidenci v členění podle jednotlivých států. V kontrolním hlášení se řádek 3 DAP uvádí v oddílu A. 2., nárok na odpočet daně uváděný v řádcích 43 a 44 DAP se v kontrolním hlášení neuvádí. Ve výkazu pro Intrastat bude přijaté zboží uvedeno pod kódem povahy transakce č. 11.

### Příklad č. 11

Společnosti ISOLAR s.r.o., která je ORD na Slovensku se sídlem na Slovensku dodala společnosti CZ LOKO, a.s. vinutí rotorové TD805, 87 cívek a 174 spojek cena této sady činní 3 600 EUR. Slovenská společnost zboží dodala 23. 12. 2015. Fakturu na dodané zboží vystavil Slovenský dodavatel 22. 1. 2016, faktura přišla na pobočku CZ LOKO, a.s. až 25. 1. 2016, na základě této faktury byl doklad uhrazen ve sjednané výši dne 20. 2. 2016.

#### Řešení:

V tomto příkladu se bude postupovat obdobně jako u příkladu č. 10, protože se zcela jasně také jedná o pořízení zboží z JČS. Pouze je nutné si dát pozor na datum, kdy je společnosti povinna přiznat daň.

Společnost je povinna přiznat daň k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno (15. 1. 2016), protože tento den předchází dni vystavení daňového dokladu. Odběratel daň přizná v DAP na ř. 3 a zároveň uplatní i nárok na odpočet daně na ř. 43. z částky 3 600 EUR. Pro přepočet použije pevný kurz stanovený dle vnitřních předpisů účetní jednotky (27, 025 Kč/EUR).

Výpočet daně:

- základ daně:  $3\,600 \cdot 27,025 = 97\,290$  Kč
- daň:  $97\,290 \cdot 0,21 = 20\,430,90$  Kč

Tab. 4.18 DAP za leden 2016

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e.; § 19 odst.3 ZDPH)	základní	3	97 290	20 431
	snížená	4		
IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	97 290	20 431
	snížená	44		

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost CZ LOKO, a.s. tuto transakci uvede v daňové evidenci dle § 100a ZDPH v členění podle jednotlivých států, v kontrolním hlášení v oddílu A. 2. a také ve výkazu pro Intrastat. Zde bude přijaté zboží uvedeno pod kódem povahy transakce č. 11.

### 4.3.2 Dodání zboží do JČS

V uvedené podkapitole budou řešeny konkrétní příklady týkající se dodání zboží do JČS. Při dodání zboží do JČS má pořizovatel povinnost podávat souhrnné hlášení, vést zvláštní evidenci DPH v členění podle jednotlivých členských států. Od roku 2016 má plátce povinnost sestavovat i kontrolní hlášení, ale dodání zboží do JČS podle § 64 ZDPH uvedené v DAP na ř. 20 se do kontrolního hlášení neuvádí. Pokud budou splněny všechny podmínky uvedené v kapitole 3.2 této práce, které rozhodnou o tom, jestli se skutečně jedná o dodání zboží do JČS, uvede se tato transakce v DAP na řádku 20. Společnost je zpravodajskou jednotkou, z čehož ji vyplývá povinnost uvést dodání zboží do JČS a také do výkazu pro Intrastat.

#### Příklad č. 12

Společnost CZ LOKO, a.s. dodala zboží do společnosti UAB Šviesos Spektras, sídlící ve Vilniusu, která je ORD v Litvě. Jednalo se o lepidlo SIKAFLEX a 2 ks bočních oken v celkové hodnotě 5 172 EUR (139 773,30 Kč). Zboží bylo společností CZ LOKO, a.s. přepraveno do Litvy 28. 1. 2016. Faktury společnost posílá elektronicky a vystavuje je k datu uskutečnění zdanitelného plnění. V tomto příkladu je tedy datum vystavení 28. 1. 2016. Odběratel za zboží zaplatil 26. 2. 2016.

#### Řešení:

Společnost CZ LOKO, a.s. si na základě DIČ odběratele ověřila, že se jedná o ORD v JČS, má potvrzený dodací list, který slouží jako důkaz, že zboží bylo skutečně přepraveno do JČS. Z toho vyplývá, že se jedná o dodání zboží do JČS, které je v ČR osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Pořízení tohoto zboží je předmětem daně v Litvě a proto daň přizná společnost UAB Šviesos Spektras a to ke dni vystavení daňového dokladu, protože je to dříve než 15. den následujícího kalendářního měsíce, ve kterém došlo k přepravě zboží.

Protože je daň odvedena už lednu může si společnost CZ LOKO, a.s. uplatnit nárok na odpočet daně také v lednu 2016. V DAP se vykáže, jako osvobozené plnění v řádku 20 v české měně, která je pro odběratele základem daně, viz Tab. 4.19.



Tab. 4.19 DAP za leden 2016

II. Plnění osvobozená s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	ř.	Hodnota
Dodání zboží do JČS § 64	20	139 773

Zdroj: Vlastní zpracování.

Toto plnění musí společnost CZ LOKO, a.s. jako zpravodajská jednotka uvést i v Intrastatu ve výkazu pro odeslané zboží za měsíc leden, pod kódem povahy transakce č. 11. Dodání zboží do JČS osobě registrované k dani v JČS se eviduje i do souhrnného hlášení, viz Tab. 4.20.

Tab. 4.20 Souhrnné hlášení leden 2016

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	LT	243824314	0	1	139 773

Zdroj: Vlastní zpracování.

### Příklad č. 13

Společnost CZ LOKO, uzavřela se společností Railconsult srl., která má sídlo v Itálii, kde je registrovaná i k dani, smlouvu na 3 ks dvojkolí pro lokomotivu typu 710. Zboží však nebylo dodáno ve stanoveném termínu a podle smlouvy má společnost Railconsult srl. právo na kompenzaci ve formě 10 % slevy z celkové částky 756 141 Kč. Tato skutečnost byla zjištěna až po dni uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého společnost Railconsult odvedla daň a společnost CZ LOKO, a.s. přiznala osvobozenou dodávku na ř. 20 DAP. Proto CZ LOKO, a.s. vystavila 22. 1. 2016 opravný daňový doklad na částku 75 614,10 Kč, který Railconsult srl. obratem potvrdila.

### Řešení:

Z výše uvedeného vyplývá, že společnost Railconsult srl. odvedla větší daň a společnost CZ LOKO, a.s. uvedla v DAP větší částku, než kterou obdržela za zdanitelné plnění. Proto společnost CZ LOKO, a.s. musela vystavit opravný daňový doklad, na základě kterého provede opravu základu daně podle § 42 ZDPH k datu vystavení dokladu (22. 1. 2016) to následujícím způsobem.

V DAP za leden se částka 75 614 Kč uvede do DAP s mínusem a také se musí změna promítnout ve všech ostatních výkazech se záporným znaménkem. Pro názornost viz Tab. 4.21 DAP a Souhrnné hlášení Tab. 4.22.

Tab. 4.21 DAP za leden 2016

II. Plnění osvobozená s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	ř.	Hodnota
Dodání zboží do JČS § 64	20	-75 614

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.22 Kontrolní hlášení za leden 2016

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
2	IT	01966350207	0	1	-75 614

Zdroj: Vlastní zpracování.

#### 4.4 Obchodování se zbožím v rámci třetích zemí

V této podkapitole budou uvedeny příklady týkající se vývozu a dovozu zboží do třetích zemí, které se v lednu 2016 uskutečnili ve společnosti CZ LOKO, a.s. Všechny transakce je nutné uvést v evidenci pro DPH i v DAP, ale v souhrnném hlášení, ve výkazu pro Intrastat ani v kontrolním hlášení se dovoz a vývoz zboží do třetích zemí neuvádí.

##### Příklad č. 14

Společnost CZ LOKO, a.s. uzavřela kupní smlouvu se společností JP EPS Beograd, se sídlem v Bělehradu na dodávku nové elektrické lokomotivy typu 443-08 za celkovou cenu 136 900 EUR. V rámci smlouvy byly ujednány dodací podmínky s tím, že přepravu lokomotivy do Srbska si zajistí společnost JP EPS Beograd sama. Lokomotiva byla z výroby v České Třebové vyvezena 8. 1. 2016 i s fakturou a to na závěsu vlaku jedoucího do Srbska. Téhož dne byla Lokomotiva propuštěna do režimu vývoz. Celní úřad potvrdil výstup z EU dne 13. 1. 2016. Lokomotiva byla dodána do společnosti JP EPS Beograd 20. 1. 2016. Faktura byla uhrazena 3. 4. 2016.

##### Řešení:

Podle výše uvedených skutečností je vývoz lokomotivy do Bělehradu (3. země) podle § 66 ZDPH osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně, protože byly splněny podmínky:

- zboží bylo vyvezeno mimo EU,
- propuštěno do celního režimu vývoz,
- přepravu si zajistil kupující,
- kupující v tuzemsku nemá sídlo, místo pobytu ani provozovnu.

Společnost CZ LOKO, a.s. tedy přizná uskutečnění vývozu v DAP na řádku 22 ke dni, kdy zboží vystoupilo z území EU. Což potvrdil celní úřad ke dni 13. 1. 2016. Prodávající bude vycházet z údajů uvedených na faktuře, kterou vystavil pro odběratele. Protože je fakturovaná částka uvedena v cizí měně, je nutné ji přepočítat podle ročního pevného kurzu (27,025 Kč/EUR), který si společnost určila 1. 1. 2016.

- $\text{Hodnota} = 136\,900 \cdot 27,025 = 3\,699\,722,50 \text{ Kč}$

Tab. 4.23 DAP za leden 2016

II. Plnění osvobozená s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	ř.	Hodnota
Vývoz zboží (§ 66)	22	3 699 723

Zdroj: Vlastní zpracování.

### Příklad č. 15

Společnost KLIMA SHOP doo, sídlící v Srbsku dovezla do společnosti CZ LOKO, a.s., topení Airtronic D4 a klimatizaci Konvekta KL20 za 4 700 EUR. Zboží bylo dovezeno ze Srbska do ČR podle potvrzení od celního úřadu 6. 1. 2016, kdy bylo propuštěno do režimu volný oběh a to na letišti Václava Havla v Praze. Z Prahy bylo zboží dovezeno na pobočku do České Třebové už vlastní přepravou společnosti CZ LOKO, a.s. Celní hodnota dováženého zboží byla vyměřena na 127 017,50 Kč (kurz platný v lednu 27,025 Kč/EUR), clo činilo 0 Kč. V kupní smlouvě bylo ujednáno, že náklady (za pojištění a přepravné) budou zahrnuty v ceně zboží. Zboží bude zdaněno v ČR základní sazbou daně 21 %.

### Řešení:

V uvedeném případě se jedná o dovoz zboží podle § 20 ZDPH, protože bylo dovezeno ze Srbska (3. země) do České republiky. Zboží podléhá české dani, neboť až v ČR došlo k propuštění zboží do režimu volný oběh.

Společnost CZ LOKO, a.s. je tedy povinna přiznat daň k 6. 1. 2016 (ke dni propuštění zboží do režimu volný oběh) ze základu daně stanoveného podle § 38 ZDPH:

- celní hodnota dováženého zboží je rovna hodnotě dováženého zboží, protože veškeré výdaje na přepravu do prvního místa určení v tuzemsku jsou zaplacené v ceně materiálu (127 014,50 Kč),
- vyměřené clo: 0 Kč,
- doprava z letiště Václava Havla do společnosti CZ LOKO, a.s. byla zajištěna vlastními prostředky. Což bude mít vliv na pořizovací cenu zboží v účetnictví, ale konečnou výši DPH to neovlivní,
- v tomto příkladu je základ daně roven celní hodnotě zboží 127 014,50 Kč
- daň se vypočítá podle vzorce 3.1
  - $DPH = 127\,014,50 \cdot 0,21 = 26\,673\text{ Kč}$

Zjištěný základ daně a vypočtenou daň uvede společnost CZ LOKO, a.s. v DAP za měsíc leden 2016 následovně.

Tab. 4.24 DAP za leden 2016

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7	127 015	26 673
	snížená	8		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Vzhledem k tomu, že materiál byl dovezen za účelem montáže do lokomotiv, které budou následně prodány, může si společnost CZ LOKO, a.s. uplatnit i nárok na odpočet daně v plné výši.

Tab. 4.25 DAP za leden 2016

IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	127 015	26 673
	snížená	44		

Zdroj: Vlastní zpracování.

## **4.5 Shrnutí a zhodnocení zjištěného stavu**

V této kapitole je stručně shrnut stav jednotlivých výkazů společnosti CZ LOKO, a.s., kdyby ve zdaňovacím období měla pouze výše uvedená plnění.

### **Daňové přiznání k DPH**

Společnost CZ LOKO, a.s. jako měsíční plátce DPH, měla povinnost podat DAP za měsíc leden 2016 nejpozději do 25. února 2016. Za zdaňovací období leden 2016 byla společnosti vyčíslena daňová povinnost ve výši 4 680 Kč, kterou je povinna uhradit na účet finančního úřadu nejpozději do lhůty pro podání DAP. Formulář DAP za leden je uveden v příloze č. 1.

### **Souhrnné hlášení**

Vzhledem k tomu, že společnost CZ LOKO, a.s. v měsíci lednu dodala zboží do JČS osobě registrované k dani je povinna podat souhrnné hlášení shodně se svým přiznáním k DPH (do 25. února 2016). Souhrnné hlášení se podává pouze elektronicky přes daňový portál ministerstva finanční, kde je možné si soubor uložit jako opis k tisku viz příloha č. 2.

### **Intrastat**

Společnost CZ LOKO, a.s. je zpravodajskou jednotkou, proto má povinnost sestavit výkaz Intrastat pro odeslané a přijaté zboží a to do 12. pracovního dne následujícího měsíce. Za měsíc leden tj. do 12. února 2016. Vyplněné tiskopisy za leden 2016 jsou uvedeny v příloze č. 3.

### **Kontrolní hlášení**

S účinností od 1. 1. 2016 vznikla společnosti CZ LOKO, a.s. povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení, které má sloužit nejen k odhalení daňových úniků, ale také nahradilo výpis z evidence pro účely DPH ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti, konkrétně oddíl B.1. a A.1. kontrolního hlášení. Společnost podává kontrolní hlášení do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Protože je společnost CZ LOKO, a.s. měsíčním plátcem daně má povinnost podat za měsíc leden kontrolní hlášení, společně s DAP, souhrnným hlášením nejpozději do 25. února 2016 vždy v elektronické podobě ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Ukázka kontrolního hlášení za měsíc leden je uvedena v příloze č. 4.

## 5 Závěr

Diplomová práce se zabývá aplikací DPH v obchodní korporaci CZ LOKO, a.s., přičemž je rozdělena na pomyslné dvě části. V první části došlo k teoretickému vymezení DPH, charakteristiku základních pojmů a k popisu legislativního postupu uplatňování DPH při obchodování se zbožím. Ve druhé části se již diplomová práce věnuje analýze konkrétních příkladů, se kterými obchodní společnost CZ LOKO, a.s. přišla v lednu 2016 do styku. Následně dochází k syntéze poznatků získaných z první části této práce, na základě, kterých je uvedeno řešení jak postupovat u daného účetního případu, aby vše bylo v souladu se zákonem o DPH. S cílem ověřit správnost uplatňování DPH ve společnosti CZ LOKO, a.s. a případně posloužit jako zdroj informací pro ostatní plátce daně s podobným zaměřením.

Pohledem na teoretickou část diplomové práce autorka dospěla k závěru, že problematika DPH od roku 1993 prošla velkým vývojem. Domnívá se, že se jedná o jednu z nejsložitějších daní, neboť se jedná o daň velmi často novelizovanou a doplňovanou o další výjimky a paragrafy ve kterých je potom velmi složité se orientovat. Obzvláště pokud se jedná o velkou firmu, která má během jednoho zdaňovacího období velké množství transakcí, které nejsou vždy stejné a je nutné každý případ řešit individuálně. O tom se přesvědčila při tvorbě praktické části, která je aplikovaná na společnost CZ LOKO, a.s. Přesto, že měla k dispozici pouze pár náhodně vybraných faktur za měsíc leden, bylo potřeba každou transakci posoudit a vyřešit zvlášť. Jako hlavní problém se ukázalo, že ne vše, co je v zákoně definováno, je v praxi tak snadno aplikovatelné. Především určení data zdanitelného plnění, například při pořízení zboží z JČS, kdy společnost musí odvést daň do 15 dne následujícího měsíce, v němž bylo zboží pořízeno případně ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl vystaven před tímto 15 dnem. Dříve bylo v ZDPH stanoveno, že se doklad považuje za vystavený ve chvíli, kdy pořizovatel zboží doplní na doklad stanovené náležitosti. Toto ustanovení bylo, ale zrušeno a povinnost přiznat daň vzniká podle data vystavení uvedeného na faktuře. Což v praxi působí problémy především ve chvíli, kdy přijde faktura společně se zbožím na začátku měsíce např. 10. 2. 2016 s datem vystavení 29. 1. 2016. V takovém případě, by se daň měla odvést podle ZDPH v DAP za leden. Problém, ale je, že fakturu má skladník v České Třebové a může být i otázkou několika dní než se dostane do účtárny v Nymburce. Stejně tak, když vzniká povinnost přiznat daň při dodání zboží, se může stát, že účetní nikdo neuvědomí o dodávce zboží a tím se daň nemůže včas odvést. To jsou podle mě problémy, s kterými se velké obchodní společnosti setkávají dennodenně a měly by být řešeny nejen interně, ale i ZDPH, například, že daň musí být odvedena do 5 dnů od dodání zboží bez

zbytečného odkladu. Nicméně ve společnosti CZ LOKO, a.s. používají pokročilý software, který zaměstnancům ulehčuje velké množství práce. Je tak dobře nastavený, že většina operací mezi pracovišti probíhá online a vložená data lze snadno exportovat na daňový portál. To byl hlavní důvod, proč nebyly ve společnosti zjištěny žádné velké nedostatky v oblasti DPH. Jediné na čem jsme se společností shodli, jako návrh na zlepšení, byla změna přepočítávání kurzu. Tzn., aby u přijatých faktur v zahraniční měně neaplikovali pevný roční kurz stanovený k 1. 1. 2016, ale částku v eurech přepočítávali podle kurz uvedeného na faktuře, aby ve výkazech neměli jiný základ daně, daň a transakce spolu mohli být správně spárovány. Především v kontrolním hlášení, které je hlavní novinkou roku 2016.

Celá práce je konstruována tak, aby mohla posloužit i jiným uživatelům, kteří potřebují získat informace o DPH v oblasti obchodování se zbožím. Autorce samotné studium této problematiky bylo velkým přínosem a poskytlo jí nový pohled na DPH. Také proto věří, že diplomová práce pomůže nejen jí, ale i ostatním čtenářům, kteří si díky této práci dokáží poradit bez odborné pomoci.

## Seznam použité literatury

### Odborné knihy

- [1] BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH, u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 5. vyd. Praha: Polygon, 2013, 342 s. ISBN 978-80-7273-171-8.
- [2] DUŠEK, Jiří. *DPH 2016: zákon s přehledy*. Praha: Grada Publishing, 2016, 264 s. ISBN 978-80-271-0033-0.
- [3] GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2015: výklad s příklady*. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015, 383 s. ISBN 978-80-247-5500-7.
- [4] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [5] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 5. 2013*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, 683 s. ISBN 978-80-7263-813-0.
- [6] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- [7] PLATTEEUW, Chris and Pedro PESTANA de SILVA. *Quick reference to European VAT compliance 2011*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2011, 824 s. ISBN 978-90-411-3523-0.
- [8] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- [9] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

### Elektronické zdroje a ostatní

- [10] DĚRGEL, Martin. *Spojené osoby v daních. Účetní kavárna*. [online]. 1.7.2010 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35559v45246-spojene-osoby-v-danich/>
- [11] Intrastat – Příručky. *Český statistický úřad*. [online]. 13.4.2015 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: [https://www.czso.cz/csu/czso/intrastat\\_prirucky](https://www.czso.cz/csu/czso/intrastat_prirucky)
- [12] KONEČNÁ, Jana. *Souhrnné hlášení k DPH do EU. Jak Podnikat*. [online]. 27.5.2015 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/souhrnne-hlaseni-dph.php>
- [13] *Kontrolní hlášení DPH. Finanční Správa*. [online]. © 2013-2016 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>



- [14] Přehled formulářů pro finanční správu. *Daňový portál*. [online]. 4.4.2016 [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: [https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr\\_epo/epo2/uvod/vstup\\_expert.faces;jsessionId=5BBBAEFE28DFF1DAD1F21F3C1079A1E8.ep2ap7](https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/uvod/vstup_expert.faces;jsessionId=5BBBAEFE28DFF1DAD1F21F3C1079A1E8.ep2ap7)
- [15] PŠENČÍK, Jiří. Přenesení daňové povinnosti. *Účetní kavárna*. [online]. 1.4.2011 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33451v42895-prenesení-danove-povinnosti/>
- [16] Režim přenesení daňové povinnosti. *Finanční Správa*. [online]. 23.2.2016 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-k-aplikaci-rezimu-prenesení-danove-povinnosti-2015-2016.pdf>
- [17] Sazby daně z přidané hodnoty. *Účetní kavárna*. [online]. © 2016 [cit. 2016-02-19]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/sazby-dane-z-pridane-hodnoty/>
- [18] Výroční zpráva CZ LOKO, a.s.. *Justice*. [online]. © 2012-2015 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=41624137&subjektId=456838&spis=608386>
- [19] ZRALÝ, Zdeněk. Účetní a daňový servis. *Money*. [online]. 8.4.2015 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/prenesení-danove-povinnosti-se-od-1-4-2015-vyrazne-rozsiruje/>
- [20] ZRALÝ, Zdeněk. Stanovisko GFŘ k DPH u skont, slev a bonusů. *Money*. [online]. 16.5.2011 [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/stanovisko-gfr-k-dph-u-skont-slev-bonusu/>

## Seznam zkratk

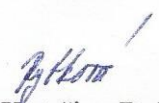
DAP	Daňové přiznání
DPH	Daň z přidané hodnoty
CZ-CPA	Klasifikace produkce
JČS	Jiný členský stát
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OPD	Osoba povinná k dani
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. dubna 2016

  
Bc. Kateřina Rybková

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 – Daňové přiznání k DPH za měsíc leden 2016 společnosti CZ LOKO, a.s.

Příloha č. 2 – Souhrnné hlášení za měsíc leden 2016 společnosti CZ LOKO, a.s.

Příloha č. 3 – Intrastat za měsíc leden 2016 společnosti CZ LOKO, a.s.

Příloha č. 4 – Kontrolní hlášení za měsíc leden 2016 společnosti CZ LOKO, a.s.